

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE BORDEAUX

LE
RÉGIME FISCAL
DE LA FORÊT LANDAISE

THÈSE POUR LE DOCTORAT

SOUTENUE DEVANT LA FACULTÉ DE DROIT DE BORDEAUX

le 30 Juin 1932, à 3 heures du soir,

PAR

Jean NIHOUS

AVOÜÉ PRÈS LE TRIBUNAL CIVIL DE PREMIÈRE INSTANCE
DE MONT-DE-MARSAN

BORDEAUX

IMPRIMERIE DE L'UNIVERSITÉ

Y. CADORET

3, PLACE SAINT-CHRISTOLY, 3

1932

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE BORDEAUX

LE
RÉGIME FISCAL
DE LA FORÊT LANDAISE

THÈSE POUR LE DOCTORAT

SOUTENUE DEVANT LA FACULTÉ DE DROIT DE BORDEAUX

le 30 Juin 1932, à 3 heures du soir,

PAR

Jean NIHOUS

AVOÜÉ PRÈS LE TRIBUNAL CIVIL DE PREMIÈRE INSTANCE
DE MONT-DE-MARSAN



BORDEAUX
IMPRIMERIE DE L'UNIVERSITÉ
Y. CADORET

3, PLACE SAINT-CHRISTOLY, 3

1932



FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE BORDEAUX

PROFESSEURS HONORAIRES :

MM. SAUVAIRE-JOURDAN, * I.; LESCURE, * I., †;
DE BOECK, *, * I.; NOAILLES, * A.

- MM. FERRON, *, * I., *Doyen*, professeur de *Droit commercial*.
BENZAGAR, *, * I., professeur d'*Economie politique*.
FERRADOU, * I., *Assesseur du Doyen*, professeur d'*Histoire du droit* et chargé d'un cours d'*Histoire du droit privé* (Diplômes d'études supérieures).
MARIA, * I., professeur de *Droit romain*.
MARGAT, * I., professeur de *Droit civil* et chargé d'un cours de *Droit international privé* (Licence).
BONNECASE, * I., professeur de *Droit civil* et chargé d'un cours de *Droit maritime* (3^e année).
PALMADE, * A., †, professeur de *Droit civil*.
VIZIOZ, * I., professeur de *Procédure civile* et chargé d'un cours de *Droit civil comparé* (Diplôme d'études supérieures).
BONNARD, *, * I., †, professeur de *Droit administratif* et chargé d'un cours de *Droit constitutionnel comparé* (Diplôme d'études supérieures).
POPLAWSKI, * I., professeur de *Droit criminel* et chargé d'un cours de *Législation industrielle*.
BOYÉ, * A., †, professeur de *Droit romain*.
MOUNIER, * I., professeur d'*Economie politique*, chargé d'un cours d'*Histoire des doctrines économiques* (Diplôme d'études supérieures).
BIBIÉ, *, †, professeur de *Droit international public*.
RÉGLADE, professeur de *Droit constitutionnel et administratif*.
GARRIGOU-LAGRANGE, professeur d'*Economie politique* et *Science financière*, chargé d'un cours de *Législation coloniale* (3^e année).
LABORDE-LACOSTE, * I., professeur à la Faculté de droit d'Aix, chargé d'un cours de *Droit civil* (Licence), des cours de *Droit civil* (Capacité) et d'un cours d'*Enregistrement*.
HUBRECHT, agrégé, chargé d'un cours de *Droit romain* (Licence 2^e année), d'un cours de *Pandectes* (Doctorat) et d'un cours d'*Histoire du droit public* (Diplômes d'études supérieures).
ROUSSEAU, chargé de cours (*Droit international public*).

- M. ARTIGUELONG, *Secrétaire*.
M^{me} COSTES, *Secrétaire adjointe*.
M^{me} SOUBIE, *Bibliothécaire*.

COMMISSION DE LA THÈSE

- MM. FERRON, professeur..... *Président*.
GARRIGOU-LAGRANGE, professeur..... }
HUBRECHT, agrégé..... } *Suffragants*.

A LA MÉMOIRE DE MON REGRETTÉ BEAU-PÈRE

M^e ULYSSE PALLU

Dont la science juridique et fiscale a
été pour moi un guide très sûr.

A MON PERE

En souvenir de sa belle et longue
carrière, consacrée à l'Administration
des finances.

LE

RÉGIME FISCAL

DE LA FORÊT LANDAISE

INTRODUCTION

Au cours des années qui suivirent la fin de la guerre, les impôts votés en France par le Parlement de 1914 à 1920 suscitèrent dans tout le pays des controverses nombreuses et souvent irritantes dont beaucoup ne sont pas encore résolues. Mais nulle part peut-être l'application des nouvelles contributions ne souleva autant de difficultés que dans la région boisée du Sud-Ouest. Le propriétaire forestier et le fisc se dressèrent en adversaires; il n'est pas sans intérêt, au point de vue local, d'étudier les causes et les phases de ce conflit, alors même qu'il tende à s'apaiser. Tel est l'objet de cet ouvrage.

Cette époque héroïque de la guerre couvrit une véritable révolution fiscale dont on ne put mesurer toute l'importance qu'au lendemain des hostilités. En pleine guerre, la France, alors que toutes ses forces vives tendaient à abattre ses ennemis, sut achever l'édification d'un régime fiscal faisant une plus juste répartition des charges et par-

faire une œuvre administrative attendue depuis longtemps, mais à peine ébauchée.

En effet, bien avant le vote de la loi du 31 juillet 1917, qui acheva l'unification de nos impôts directs, le législateur en avait amorcé la modification profonde. Les lois du 8 août 1890 et du 29 mars 1914 avaient converti les contributions foncières sur les propriétés bâties et non bâties jusqu'alors impôts de répartition, en impôts de quotité. Des textes antérieurs avaient déjà réglementé l'impôt sur les valeurs mobilières. D'autre part, la loi du 15 juillet 1914 instituant l'impôt général sur le revenu nécessitait l'achèvement de la réforme.

La loi du 31 juillet 1917 a terminé l'œuvre de ses devancières et donné le coup de grâce à nos « quatre vieilles », ainsi que l'on avait coutume de désigner la contribution foncière, la contribution personnelle, la contribution des portes et fenêtres et la contribution des patentes qui servaient depuis si longtemps de fondement à notre ancien édifice fiscal.

La loi du 31 juillet 1917 prononça expressément leur suppression en tant qu'impôts d'Etat : la patente et la personnelle mobilière ne subsistant qu'à titre d'impositions départementales et communales. Elle a créé des contributions nouvelles frappant chaque catégorie de revenus : ce sont les impôts cédulaires. La déclaration faite par le contribuable sous le contrôle de l'Administration se substitue dans notre nouveau système à l'appréciation par le fisc du revenu d'après les signes extérieurs de richesse. Ce changement considérable dans les errements anciens ne fut pas sans entraîner des résistances. Des revenus non atteints jusqu'alors, comme les bénéfices de l'exploitation agricole, furent soumis à l'impôt. La nouveauté des textes,

l'ignorance où se trouvaient certains assujettis de leurs obligations exactes, l'incertitude régnant dans l'esprit de tous, ont entraîné bien des conflits.

Aujourd'hui, grâce à l'esprit de modération et de conciliation apporté généralement par les agents de l'Administration dans l'exercice de leurs fonctions, après plusieurs années de tâtonnement, les nouvelles contributions, qui incontestablement distribuent avec de plus de justice les charges fiscales et favorisent d'équitables déductions, sont entrées complètement dans nos mœurs. Certaines questions restent encore litigieuses, ce qui n'est point pour surprendre à la suite d'un tel bouleversement dans l'assiette de l'impôt.

La région landaise a paru à l'origine plus rebelle qu'une autre à l'application des nouvelles mesures. Le propriétaire forestier s'est vu astreint au paiement d'un impôt foncier majoré par une évaluation erronée du revenu cadastral des forêts, privé d'exonérations qu'il croyait légitimes, surpris par l'établissement de l'impôt sur les bénéfices agricoles, menacé par les impôts commerciaux lors de la transformation et de l'écoulement en commun des produits de son exploitation sylvicole, atteint par l'impôt général pour le revenu provenant de réalisations de gros bois considérés par lui comme valeur en capital; il eut l'impression d'être trop lourdement et partant injustement taxé. De nombreuses réclamations s'élevèrent; les contribuables émus fondèrent des organes de défense fiscale et saisirent les Tribunaux administratifs d'un grand nombre de litiges.

Pour comprendre la portée des conflits ayant existé et existant encore entre le fisc et le propriétaire sylviculteur des Landes, il faut connaître le caractère spécial de cette région unique en France, tant à raison de la nature de ses

forêts de pins que de l'activité agricole et économique de ses habitants.

Les Landes de Gascogne⁽¹⁾ forment une région nettement délimitée allant des bords de la Gascogne aux rives de l'Adour, des dunes de l'Océan aux confins de l'Armagnac. A l'exception de la vieille forêt s'étendant principalement sur le littoral, cette vaste étendue sans relief accusé formait autrefois un immense désert de sable et de marais; région déshéritée s'il en fut, inculte et insalubre, abandonnée aux bergers et aux quelques colons vivant de la maigre culture des terres, la lande fut longtemps le pays de la solitude et de la pauvreté.

Depuis moins d'un siècle elle a été complètement métamorphosée par la plantation généralisée des pins. Imaginée par des apôtres et vulgarisée par Brémontier, la culture de cet arbre tira le pays du néant. Les travaux de Chambrelant et de ses émules, sous le second Empire, lui assurèrent un avenir de prospérité à la faveur de dispositions législatives clairvoyantes, prises par un gouvernement s'intéressant par bonheur à cette région désolée.

Depuis le début de ce siècle la transformation est complète. « L'arbre d'or » chanté par Théophile Gautier couvre tout le territoire et fait vivre aujourd'hui une population autrefois misérable. Toute l'activité économique du pays landais réside dans l'exploitation de la forêt : exploitation du bois, transformation de la résine, l'industrie de cette région se résume à ces deux facteurs; tous les Landais, directement ou indirectement, vivent de la forêt.

Inutilisable en sa forme première, la résine, récoltée dans de petits pots, était à l'origine cuite à ciel ouvert

(1) Voir l'ouvrage de M. Larroquette, professeur agrégé au Lycée de Mont-de-Marsan, 1924.

pour la production des chandelles, puis fut distillée par le propriétaire en vase clos à l'aide d'appareils rudimentaires installés dans la forêt. Enfin, la distillation de la gemme dans des ateliers, née au cours du siècle dernier, assura normalement l'écoulement du produit brut.

Pour alimenter cette industrie, toute une population de résiniers habite villages et métairies, qui font autant de clairières au sein de l'immense forêt qui, à perte de vue, recouvre la lande. Le métayer cultive une terre ingrate qu'il ensemeence de maïs et de seigle, mais surtout il « gemme » les pins dont il partage par moitié le produit avec le propriétaire. Chaque année, du printemps à l'automne, il récolte la résine du pin qui suinte de l'entaille marquée dans l'écorce. Il la ramasse à plusieurs reprises, rouvrant chaque fois la blessure qu'il a faite au flanc de l'arbre.

La réalisation des bois diffère totalement de celle des essences feuillues. Le semis ou plantation de jeunes pins est « éclairci » vers la quinzième ou vingtième année; les jeunes arbres coupés sont vendus comme poteaux de mine. Les coupes d'éclaircissage se font pour chaque peuplement toujours dans les mêmes conditions. Elles se succèdent et tendent, l'arbre grossissant, à ne laisser, à raison de 150 pieds environ par hectare, que les arbres suffisamment espacés pour atteindre leur complet développement; ce sont les pins de place. La coupe du pin adulte est une coupe rase. Elle fait disparaître le vieux pin menacé d'épuisement, pour le remplacer sur toute l'étendue de la parcelle par de jeunes plants appelés à régénérer la forêt. C'est ce que l'on appelle aussi une coupe « à blanc-étoc ». Les gros bois servent à fabriquer charpentes, bois d'œuvre, planches, etc. Il est intéressant d'observer que cette indus-

trie du bois a été de tous temps pratiquée, non seulement par des commerçants, mais aussi par des propriétaires exploitant d'abord le bois de leurs forêts, puis des domaines récemment acquis et ne devenant, que par la suite seulement, des industriels, en achetant les bois vendus par d'autres propriétaires.

L'abatage de l'arbre, jeune ou vieux, est précédé d'une production intense de résine : c'est le gemmage « à mort ». L'arbre donne toute sa gemme avant de mourir. Mais la production normale de la résine résulte d'un gemmage régulier du pin de place en ménageant la vigueur de l'arbre : c'est le gemmage « à vie ».

Le cycle de ces opérations sylvicoles se termine par le transport de chaque « amasse » de gemme à l'usine où une distillation en sépare les divers éléments (essence de térébenthine, colophane, brais clairs et brais noirs).

La vente de ces produits résineux bruts en France et à l'étranger est aujourd'hui la fin des entreprises industrielles des Landes. Mais ne sera-t-il pas possible de créer des sociétés industrielles ayant pour objet de continuer sur place la transformation des résines en une foule de produits courants tels que vernis, cire, etc., que l'industrie étrangère extrait des produit résineux et revend en France non sans profit? Un tel progrès vaudrait au producteur de résine un avantage certain, mais cette intégration industrielle à peine ébauchée ne paraît pas prochaine, ce qui est regrettable, car elle limiterait sans doute la subordination étroite des produits résineux landais au marché américain, véritablement désastreuse en ce temps de crise économique.

Mais les propriétaires forestiers landais, avec le souci d'obtenir le revenu maximum, ont déjà, depuis le début de ce siècle, demandé à la coopération une plus-value de

leur résine; réunis en sociétés ayant pour but la distillation et la vente en commun des produits fabriqués, ils s'approprient un profit qui allait à l'industriel et augmentent ainsi le rendement de leurs exploitations sylvicoles.

En cet état de développement agricole et économique de la région, la nouvelle législation fiscale a trouvé à son application de nombreuses difficultés. Par suite de l'uniformité dans la nature de ses fonds et dans la manifestation particulière de l'activité de ses habitants, les questions de principe qui étaient à résoudre ont intéressé proportionnellement beaucoup plus de personnes que dans d'autres provinces aux ressources plus variées; quelques-unes de ces controverses ne sont pas propres à la région, mais la plupart tiennent à la situation spéciale du pays landais; toutes, dans une certaine mesure, résultent de la nouveauté des textes, de l'imprécision du fisc dans leur application et de la réaction naturelle du contribuable contre l'augmentation de ses charges fiscales. Résolues ou non, toutes ces difficultés seront examinées au cours de la présente étude qui traite successivement de l'impôt foncier, de l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole, de la patente, des impôts commerciaux et de l'impôt général sur le revenu, en tant qu'ils atteignent directement ou indirectement le propriétaire ou l'exploitant du pignadar. Deux questions plus générales seront enfin examinées : les droits de mutations entre vifs relatifs aux forêts et le régime fiscal des Sociétés de gestion forestière. Elles ont pour objet de montrer ce qui a été fait récemment et ce qui reste à faire au point de vue fiscal pour la conservation des bois et la commodité de leur exploitation. Elles intéressent donc au plus haut point la région forestière du Sud-Ouest.

CHAPITRE PREMIER

L'IMPOT FONCIER ET LA FORET DE PINS

I. — Généralités.

L'impôt foncier, dont la création, sous sa forme actuelle d'impôt sur le revenu, remonte à la loi du 3 frimaire an VII, est une contribution frappant le produit brut de la propriété, sous déduction de tous les frais de culture, de semence, de récolte et d'entretien. Telle est la disposition de l'article 3 de cette loi datant de la période révolutionnaire : c'est le revenu net qui est atteint.

En ce qui concerne les forêts, la détermination du revenu imposable a toujours été particulièrement difficile, car il n'existe ni baux ni locations comme pour les autres fonds, terres de culture, prairies, etc.; le mode d'évaluation du revenu n'était d'ailleurs pas écrit dans la loi. Mais il avait été précisé dès 1811 par la fameuse instruction dite « *Recueil méthodique* ». Cette circulaire administrative commettait une erreur, reproduite dans les textes législatifs ou réglementaires qui lui ont succédé jusqu'à nos jours, contre laquelle se sont élevés les propriétaires intéressés et les techniciens forestiers : le revenu des bois était calculé par la moyenne arithmétique, alors qu'il aurait fallu recourir à la méthode de l'annuité. Les prescriptions du *Recueil méthodique* ont eu à cette époque lointaine pour résultat de surtaxer les forêts, l'abstention des proprié-

taires forestiers lors de la confection du cadastre ayant encore aggravé cette iniquité.

Il était pourtant déjà dans l'intention du législateur d'encourager le boisement du pays en édictant certaines dispositions favorables aux forêts. Dans cet esprit le *Recueil méthodique* décidait de ne pas tenir compte dans l'évaluation du revenu imposable des arbres de haute futaie existant sur le sol et de les remplacer fictivement par des taillis, ce qui diminuait notablement le revenu moyen. Malgré cette tendance favorable, la forêt continue à souffrir, depuis plus d'un siècle, de la façon erronée dont on calcule son revenu au point de vue fiscal.

Au cours de la réforme qui s'esquissait au début du xx^e siècle, l'impôt foncier, jusqu'alors impôt de répartition, devint un impôt de quotité. Ce changement important, déjà réalisé en 1890 pour la propriété bâtie, devait s'étendre à la propriété non bâtie : les dispositions législatives votées les 21 juillet 1894 et 31 décembre 1907 ont prescrit à cet effet une nouvelle évaluation générale de son revenu. On trouve dans l'article 26 de l'Instruction du 31 décembre 1908 les mêmes règles contraires aux intérêts de la forêt. Elles reproduisent les doctrines anciennes du vieux *Recueil méthodique*.

Cet article est ainsi conçu :

« Le revenu moyen des propriétés forestières est déduit de leur produit réel tant en ce qui concerne les bois ordinaires dont l'exploitation se fait à de courtes révolutions, qu'en ce qui touche les bois futaies d'essences diverses exploités à des âges beaucoup plus avancés. On a vu (art. 19) que chacune des natures de bois existant dans la commune fait l'objet d'une classification distincte. Un tarif spécial est également établi pour chacune d'elles.

Lorsque la superficie boisée est importante, le contrôleur et les classificateurs choisissent, pour chaque nature de bois, celles des adjudications qui concernent les coupes correspondant le mieux à la productivité moyenne, soit de l'ensemble des bois de la catégorie envisagée, si tous peuvent être rangés dans une même classe, soit de chacune des classes établies pour cette nature de propriété s'il en a été fait plusieurs. Ils recherchent, d'autre part, l'âge des bois compris dans ces adjudications et calculent pour chaque coupe le produit brut annuel moyen en faisant une distinction, le cas échéant, entre le taillis et la futaie (*prix du taillis et prix de la futaie vendus, divisés par l'âge respectif de ces bois*). Ils déterminent ensuite pour chaque classe le produit brut moyen par hectare ressortant de l'ensemble des coupes prises comme élément d'évaluation de cette classe; ils en retranchent les frais d'entretien, de gestion, de garde et de repeuplement et obtiennent ainsi le produit net moyen par hectare. Ce résultat est majoré, lorsqu'il y a lieu, en raison de l'importance des revenus nets provenant d'autres sources (résines, écorces, fruits, etc.). »

II. — Question de l'annuité.

La dernière évaluation faite sur ces bases date de 1911; elle sert de fondement à l'impôt foncier perçu actuellement en France. L'administration détermine donc le revenu annuel imposable de la forêt en divisant le prix de vente des bois par l'âge des arbres exploités. La méthode est très simple, mais le résultat est injuste. En effet, la moyenne arithmétique ainsi obtenue pour chaque classe de propriété boisée est supérieure à l'annuité qui, versée

chaque année pendant la période d'évolution de la forêt, reproduira, majorée des intérêts composés, la valeur de la coupe au moment de son exploitation. Cette annuité seule est le revenu de la forêt et en la calculant autrement on pousse le propriétaire, désireux d'éviter cette majoration d'impôt, à suivre des évolutions plus courtes, ce qui est un résultat déplorable au point de vue général. L'annuité n'est pas perçue périodiquement, mais au contraire se capitalise par la croissance du bois; en tout cas, elle doit servir de base à l'impôt foncier (1).

Ce système défectueux déjà critiqué en 1811 lors de la publication du *Recueil Méthodique* fut vivement combattu au Parlement lors du vote de la loi du 29 mars 1914. Mais les défenseurs de la forêt n'eurent aucun succès. Vigoureusement repoussés par le ministre des Finances de l'époque, M. Caillaux, des amendements présentés au Sénat par MM. Tournon et Barbier ne furent pas pris en considération pour des causes qui ne préjugent pas de leur fondement. Il apparaît, en effet, que des considérations d'ordre politique ne furent pas étrangères à leur rejet et si le gouvernement semble avoir confondu, ainsi qu'il résulte des débats parlementaires, la cause de la forêt avec celle des très grands propriétaires fonciers, c'était là une raison insuffisante pour écarter la réforme proposée (2).

(1) Voir M. Arnould, *Evaluation de la propriété forestière* (Revue des Eaux et Forêts, 1909).

(2) M. LE MINISTRE (Sénat, séance du 28 février 1914) : « Et en dehors de l'Etat, à qui appartient en général la forêt ? Est-ce au petit propriétaire ? Nous savons très bien que la plus grande partie des forêts particulières est à la grande propriété. Or, la grande propriété va bénéficier — cela est justice — du fait de la loi que nous discutons, d'un dégrèvement de 52 p. 100 en moyenne d'après les statistiques de l'Administration. Je vous en prie, Messieurs, contentons-nous de cet avantage pour la grande propriété; n'allons pas au delà et ne demandons pas que

Il n'a jamais été, à aucun moment, prouvé que le raisonnement des interpellateurs était faux. Voici la plus intéressante des déclarations de M. Touron :

« Actuellement, disait-il, l'Administration divise le revenu net de chacune des parties de la forêt — la partie provenant du taillis et celle provenant de la futaie — par l'âge de la coupe, pour obtenir le revenu annuel; les forestiers faisaient observer que lorsqu'il s'agit de futaie, on commet en procédant ainsi une grave erreur, alors surtout qu'il s'agit d'une futaie coupée à soixante, quatre-vingts, cent et même deux cents ans pour les chênes. En bonne logique, en effet, il faudrait tenir compte des intérêts composés et procéder à un calcul par annuités pour obtenir le véritable revenu annuel. »

M. Barbier, de son côté, précisait ainsi sa proposition : « Je voudrais simplement attirer l'attention du Sénat sur la différence qui existe entre le cultivateur qui paie son impôt sur un revenu qu'il encaisse tous les ans et le propriétaire de forêts qui est appelé à payer un impôt dont il ne récupère le montant, comme revente, qu'au moment où il fait sa coupe. Il est certain qu'il y a une différence de traitement qui ne se justifie pas. Demander à celui qui reçoit annuellement un revenu de payer une quote-part d'impôt sur ce revenu, c'est très légitime; mais exiger une somme proportionnelle de celui qui ne perçoit de revenu

les cultivateurs qui peinent sur leurs terres supportent un accroissement de charges, parce que nous aurons dégrevé d'un peu plus contre toute justice le propriétaire aisé qui possède des bois principalement pour son agrément. » Et plus loin : « M. Léon Barbier fait un geste de protestation; cela ne vous convient pas. Les propriétaires de bois de grande futaie vous intéressent... Messieurs, j'ai bien le droit de constater que les propriétaires de futaie ne rentrent pas dans la catégorie des petits cultivateurs. »

qu'après des périodes de temps très longues, cela n'est pas équitable.

» Quel est ici le moyen de faire acte de justice? C'est, si vous faites payer par anticipation à ce dernier, de calculer au moins, pour lui, le bénéfice de l'annuité qui rétablira l'équilibre pour le droit qu'il doit payer. »

Cette théorie des annuités, est-elle fondée? Des techniciens avertis (3) l'ont démontré rigoureusement. Le revenu annuel brut d'une forêt de 60 ans, compte non tenu des frais, n'est pas la 60^e partie de la valeur de la coupe. Si la forêt était un capital fonctionnant à intérêt simple, la thèse administrative pourrait être admise, mais ce qui se retrouve en fin d'évolution d'une forêt, c'est le capital initial relativement faible avec les intérêts accumulés pendant de longues années : le revenu de la 1^{re} année, non recueilli, s'intègre de par sa nature à l'immeuble et commence par accroître le capital; il contribue avec celui-ci à la création du revenu de la 2^e année; tous les revenus capitalisés annuellement, incorporés au bois, finissent par dépasser en importance la mise de fonds initiale. On conçoit aisément, lorsque l'on connaît le mécanisme et la progression accélérée des intérêts composés, la différence pouvant exister entre les deux systèmes : elle est considérable. Le calcul a été fait sur des bases expérimentales aussi exactes que possible dans le *Bulletin du Comité forestier du Sud-Ouest* (4). Il est constaté que le propriétaire qui, par hectare de pignadar de première classe, a versé pendant 60 ans la cotisation annuelle de 13 fr 10,

(3) Notamment M. Arnould, conservateur des eaux et forêts, 1911; M. R. Pallu, inspecteur des eaux et forêts, 1928.

(4) Numéro de mars 1928, commentaire du projet de loi.

a payé en réalité (valeur avec intérêts composés courus au moment de la coupe des pins) 9.890 francs pendant toute cette période, qu'il a réalisé une recette brute de 31.730 fr. (coupes et éclaircie et coupe définitive), mais seulement une recette nette de 11.220 francs (déduction faite des frais capitalisés). Le propriétaire a ainsi payé, dans ce cas particulier $\frac{9.890}{11.220}$, soit environ 90 p. 100 de son revenu net, alors que l'impôt ne doit le charger qu'à concurrence de 25 p. 100.

Malgré leur logique, ces démonstrations n'eurent aucun effet sur le parti pris gouvernemental et on est stupéfait de la faiblesse des arguments qui leur furent opposés. Le Ministre et le rapporteur ne cachèrent pas que l'adoption du système obligeait l'Administration à recommencer des opérations compliquées et retarderait la mise en vigueur de la réforme fiscale prévue pour le 1^{er} janvier 1915. Telle est la seule explication que l'on peut donner à l'opposition du gouvernement : elle est d'ordre pratique. Elle est malheureusement suffisante pour retarder indéfiniment l'application de cette mesure équitable au point de vue fiscal.

III. — Régime spécial de la forêt de pins.

Ainsi que le démontre l'exemple cité au paragraphe précédent, le pin maritime souffre de la même exagération du revenu imposable que les essences feuillues et supporte un impôt foncier majoré. La marge assez large existant entre le revenu réel et le revenu cadastral résultant de l'ancienneté de la dernière évaluation foncière et de la dépréciation de notre monnaie, compensées encore incomplètement par l'application du coefficient légal 1,50 du revenu

d'avant-guerre, corrige actuellement l'erreur presque centenaire où se complaît l'administration. Mais lorsqu'une nouvelle évaluation des revenus des propriétés boisées sera faite, l'injustice originaire produira de sérieux inconvénients. Ceux-ci seront encore aggravés dans la région forestière landaise, par une seconde erreur de principe qui complique celle qui vient d'être étudiée.

L'article 26 de l'instruction ministérielle du 31 décembre 1908 précisait, en effet, qu'au produit moyen brut par hectare déterminé pour la révolution normale de la forêt, à l'aide des prix d'adjudication des coupes d'un âge déterminé, déduction opérée des frais divers, s'ajoute le revenu net de la résine, c'est-à-dire, dans le cas usuel de métayage ou résinage à moitié, la valeur de la part du propriétaire.

Le revenu bois obtenu suivant les règles tracées dans l'instruction ministérielle par le procédé de la moyenne arithmétique, était le quotient de la valeur de tous les bois exploités au cours de la révolution du pignadar (pins d'éclaircissage et gros pins) par l'âge des pins mis en coupe rase à 60 ans. Il s'augmentait du produit moyen en résine pour une exploitation longue de quarante années commençant lorsque l'arbre est âgé de 20 ans et englobant le gemmage des pins d'éclaircissage, le gemmage normal des pins de place et leur gemmage à mort précédant la coupe.

Sous l'empire de nos anciennes lois fiscales, ce mode d'évaluation du revenu imposable de la forêt de pins pouvait paraître prêter à la critique. En effet, l'impôt foncier atteint le revenu net perçu par le propriétaire d'un immeuble. Ce revenu net pour la plupart des propriétés non bâties est la valeur locative facile à déterminer : on peut

dire qu'il est constitué par la rente du sol, c'est-à-dire le profit que le propriétaire retire de ses terres sans aucun travail de ses mains ou de celles de ses préposés. Cette rente du sol se différencie du produit de la culture de l'exploitant : ces deux éléments ajoutés donnent le revenu total de la propriété non bâtie, mais l'impôt foncier n'atteint que la rente du sol. Tout au moins en ce qui concerne les essences feuillues, la rente du sol se confond avec le revenu total, ainsi que l'a déclaré M. Cailiaux, ministre des Finances, au moment du vote de la loi du 29 mars 1914; mais il en est autrement lorsqu'il s'agit d'arbres résineux comme le pin, cultivés à la fois pour leur bois et pour leur résine. Ce dernier produit est véritablement une récolte qui constitue un revenu distinct pour l'exploitant, qu'il soit le propriétaire, le métayer ou le fermier. Peut-on logiquement, au regard de l'impôt foncier, comprendre dans le revenu net le bénéfice retiré de la gomme par l'exploitant, alors que pour les terres le produit net de la culture n'y rentre pas? Car la résine est une récolte produite par le travail de l'homme et pas plus que le produit de la culture du blé elle ne semblerait à première vue devoir être frappée par l'impôt foncier.

Cette objection dont le fondement était contestable, parce qu'il était possible de soutenir, vu les textes en vigueur, que la part de résine attribuée au propriétaire lui revenait uniquement en cette qualité, au titre de la rente du sol, a puisé une force nouvelle dans la loi de 1917 créant l'impôt sur les bénéfices agricoles. Dorénavant tout revenu avant d'être atteint par l'impôt global est frappé par un impôt cédulaire, et un seul; chaque catégorie de revenu a sa contribution particulière et aucun

revenu ne doit échapper à l'impôt, mais il n'est frappé qu'une seule fois. L'application d'ailleurs légale de l'impôt sur les bénéfices agricoles aux forêts de pins exploités pour la résine fait ressortir une charge anormale pour cette catégorie de propriétés non bâties. Voici donc une partie du revenu du propriétaire forestier consistant dans la récolte de la résine supportant le poids de deux impôts cédulaires, l'impôt foncier et l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole. Il y a véritablement lieu de s'insurger contre cette situation préjudiciable à la forêt landaise et d'obtenir à la prochaine révision des revenus des propriétés non bâties que le produit de la résine ne soit point ajouté au produit moyen de l'exploitation des bois pour l'assiette de l'impôt foncier.

Jusqu'à ces dernières années, les conséquences de ce double emploi n'ont point été désastreuses pour la propriété. En effet, les coefficients de majoration appliqués pour la détermination des deux impôts cédulaires suivaient à peine l'augmentation du revenu net de la propriété de pins résultant de la hausse des bois et des résines consécutives à la guerre. Mais avec la baisse actuelle des cours, la réforme devient une nécessité. Il est facile de la réaliser en modifiant l'instruction ministérielle servant de base au calcul du revenu foncier imposable. Elle est destinée à mettre en harmonie l'impôt foncier avec l'impôt sur les bénéfices agricoles dont la juxtaposition a, jusqu'à ce jour, créé une grande confusion dans l'esprit du contribuable et provoqué des réclamations nombreuses dont le mérite sera examiné dans un prochain chapitre.

IV. — Exemptions et dégrèvements de l'impôt foncier.

Pour rejeter définitivement le système de l'annuité, le ministre des Finances, au cours des travaux législatifs précédant le vote de la loi du 29 mars 1914, tirait argument de ce que, loin d'être défavorisés, les propriétaires forestiers bénéficiaient d'avantages importants tels qu'exemptions et dégrèvements. Sans attacher, comme l'Administration le faisait alors, une telle portée à ces exonérations, il faut reconnaître que les législateurs français ne sont pas restés indifférents devant la menace de déboisement et qu'ils ont successivement édicté diverses mesures fiscales favorables à la propriété forestière dont certaines sont d'une application toute particulière à la forêt landaise :

I. — L'avantage le plus considérable résultait de l'article 226 nouveau du Code forestier, modifié par la loi du 18 juin 1859. L'ancien article 225 était ainsi conçu : « Les semis et plantations de bois sur le sommet et le penchant des montagnes et sur les dunes seront exempts de tout impôt pendant vingt ans. » Le texte en vigueur aujourd'hui présente la double modification suivante qu'il s'applique aux « Landes » et que l'exonération a une durée de trente ans au lieu de vingt. Il est certain que parmi les terrains exemptés se trouvent les Landes de Gascogne. La loi du 18 juin 1859 ajoutant le mot « Landes » à l'énumération légale vise même expressément la région landaise; elle fut promulguée sous le second Empire pour la mise en valeur des terres incultes du Sud-Ouest de la France. Dans cette région, en effet, 700.000 hectares environ étaient en lande rase et allaient être

plantés de pins. Napoléon III, suivant les avis de Chambrelant et lui-même prêchant d'exemple dans son domaine de Solférino, qu'il venait d'acquérir, avait fait voter par le Corps législatif des prescriptions favorables au boisement du pays landais. La genèse de la loi de 1859 permet d'affirmer, bien que cette précision n'y soit pas écrite, que l'exonération trentenaire ne s'applique qu'aux landes de Gascogne à l'exclusion des autres. C'est au surplus ce qui résulte de la jurisprudence administrative⁽⁵⁾.

Quelle est la portée de l'exemption? Elle joue non seulement pour l'impôt foncier, dans sa partie principale constituant l'impôt d'Etat, mais aussi pour les centimes additionnels départementaux et communaux et, le cas échéant, pour la taxe vicinale instituée par la loi du 31 mai 1903. Mais elle ne s'étend à aucun autre impôt tels que les droits perçus par l'Administration de l'Enregistrement en cas de vente d'immeubles⁽⁶⁾, ni même à l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole qui n'existait pas en 1859 et dont le législateur n'a pu prévoir l'exonération.

La demande d'exemption trentenaire doit être formulée sans déclaration préalable dans les trois mois de la publication du rôle suivant la plantation et soumise en cas de contestation au Conseil de préfecture⁽⁷⁾.

L'application de l'article 226 devient de nos jours de plus en plus rare; quelques parcelles cependant en profi-

(5) Cons. d'Et., arrêtés des 1^{er} juin 1877 et 8 février 1895.

(6) Cass., Chambre des requêtes, 7 juill. 1885.

(7) D'après une opinion (Méanme), depuis la loi du 29 décembre 1884 la réclamation fondée sur l'article 226 du Code forestier pourrait être faite même après l'expiration du délai de trois mois jusqu'aux poursuites faites par le percepteur. Méanme estime applicable à ce dégrèvement total la loi étendant ainsi le délai de recours pour cotes imposées à tort par suite de faux ou double emploi.

tent encore. Presque toutes les dunes et landes ont été plantées et la forêt de pin s'étend sans discontinuité sur la région landaise. Dans un avenir très proche, l'article 226 du Code forestier ne jouera plus dans les Landes. En effet, seuls quelques terrains restent dénudés aux confins de la Gironde; des landes assez étendues sont restées longtemps et restent encore incultes, dans cette région au terrain médiocre et marécageux, manquant de voies de communication où récemment encore le propriétaire laissait pourrir ses arbres sur pied sans pouvoir les exploiter, faute de possibilité de transport. Les hauts cours atteints par les produits du pignadar ont poussé les propriétaires à tirer parti de ces landes; l'amélioration des chemins vicinaux et ruraux et de louables initiatives privées⁽⁸⁾ en matière de transports ont favorisé les plantations. Le bénéfice de l'exemption trentenaire est aussi de nature à encourager le boisement des terrains non encore plantés ou ne pouvant l'être à raison du caractère marécageux du sol auquel il est très difficile de remédier. Il faut signaler pour mémoire seulement des dispositions favorisant le dessèchement des marais. Elles résultent de la loi du 3 frimaire an VII, article 111, et proscrivent l'augmentation de l'impôt foncier pendant vingt-cinq ans sur les terrains provenant de ces assèchements. Ce texte n'a jamais été appliqué dans les Landes, où il est sans intérêt depuis la loi de 1859.

II. — Plus intéressante est l'exemption partielle prévue par la loi du 29 mars 1897, au profit des propriétés

(8) Notamment : chemin de fer Decauville de la Société des Transports forestiers de Lencouacq (Landes) qui se développe sur 20 kilomètres environ dans la région de Lencouacq (Landes) et du Poteau (Gironde).

en friche nouvellement plantées de bois. Déjà l'article 113 de la loi du 3 frimaire an VII avait maintenu au même taux, pendant trente ans, la cotisation des terres en friche depuis dix ans, qui sont plantées de bois; la même loi dans son article 116, prescrivait une réduction des trois quarts dans le calcul de l'impôt foncier des terres en valeur, plantées d'arbres. Cette disposition centenaire se trouve dépassée par la loi de 1897. Celle-ci prescrit en effet dans son article 3 que « le revenu imposable de tout terrain défriché qui est ultérieurement planté ou semé en bois est réduit des trois quarts pendant les trente années qui suivent la plantation ou le semis, quelle qu'ait été la nature du terrain avant le défrichement », ce qui correspond à un dégrèvement des trois quarts de la contribution foncière relative au terrain supposé boisé.

Ce texte ne s'applique pas aux terrains qui se sont boisés naturellement sans aucun travail de plantation ou de semis ni à une plantation d'arbres conservant au sol sa nature antérieure (prairie par exemple).

Quand un terrain peut-il être considéré comme étant en friche? C'est une question de fait et d'appréciation dont la solution est quelque peu élastique, quoiqu'il apparaisse à l'examen de la jurisprudence intervenue en cette matière qu'une terre en friche est une terre qui n'est pas cultivée ou qui ne l'est plus depuis un certain nombre d'années. Le défrichement consiste à détruire arbustes, broussailles, épines, etc., toute végétation spontanée, pour remettre la terre en état d'être cultivée.

Avant 1897, l'Administration exigeait, pour accorder le dégrèvement, que le terrain reboisé n'ait pas été inscrit comme bois à la matrice cadastrale; le bénéfice de la loi était refusé aux propriétaires qui, après de longues an-

nées, rendaient à la forêt des terrains défrichés depuis la confection du cadastre; mais, depuis, cet avantage profite à tous les terrains défrichés, boisés ultérieurement, quelle qu'ait été la nature de culture avant le défrichement. La loi ne fait d'ailleurs aucune distinction entre le défrichement qui a pour objet immédiat la plantation ou le semis en bois et celui qui a été fait antérieurement en vue d'une autre culture ⁽⁹⁾.

Ce texte a une portée générale, il ne dicte aucune restriction à raison de la nature des essences à planter ni le mode d'exploitation auquel le bois doit être soumis. La faveur de la loi est acquise au propriétaire qui reboise, quelles que soient ultérieurement les modifications du revenu imposable résultant des révisions cadastrales.

Ce dégrèvement des trois quarts constitue un avantage sérieux pour les propriétaires reboiseurs, car il s'étend aussi aux centimes additionnels communaux et départementaux et à la taxe vicinale. La procédure de cette demande d'exemption partielle est, en cas de contestation, celle habituellement suivie devant le Conseil de préfecture. Introduite dans les trois mois de la publication du rôle, il n'est pas nécessaire qu'elle ait été précédée d'une déclaration de plantation.

III. — Un troisième cas d'exemption, celle-ci totale comme celle de l'article 226 du Code forestier, est celui dont bénéficie dans certaines conditions le propriétaire de bois incendiés. La région des Landes, si malheureusement et habituellement éprouvée par le feu, attendait en-

(9) Cons. d'Et., 16 décembre 1927, *Dalloz hebdomadaire*, octobre 1928, n° 6.

core une exemption plus large au profit de ses pignadars sinistrés. La loi du 26 mars 1924, dans son article 9, se borne à compléter l'article 226 du Code forestier comme suit : « Les semis et plantations de bois effectués après incendie sont également exempts de tout impôt pendant une durée égale à l'âge des bois incendiés, s'il n'est pas supérieur à 20 ans ». Cet avantage est des plus appréciables dans la forêt landaise si souvent dévastée, mais pourquoi cette limitation de la faveur de la loi aux jeunes arbres ? Sans doute, parce que l'arbre brûlé après 20 ans a encore une valeur marchande et peut être utilisé s'il est exploité rapidement. L'expérience a en effet démontré que s'il était permis de tirer parti des gros pins brûlés, il n'est pas de sauvetage possible dans un semis ou une jeune plantation et la perte y est intégrale ; elle consiste dans l'inutilité des frais de plantation, dans un retard de l'évolution de la forêt au moins égale à l'âge des bois brûlés ; il est juste que pendant la période de reconstitution la puissance publique se montre clément pour le propriétaire malheureux, si gravement atteint dans son patrimoine et le décharge d'un impôt frappant un bien anéanti.

Il semble aussi que la faveur de la loi en matière de dégrèvement pour cause d'incendie devrait être moins parcimonieusement accordée aux sinistrés. En effet, l'âge des arbres servant de limite à l'exemption, fixé à 20 ans, crée une coupure brutale. L'arbre vieillissant, le dommage ne fait que diminuer progressivement, mais ne disparaît pas. Le préjudice existe toujours et résulte de la nécessité d'une exploitation anticipée et hâtive. Fiscalement parlant, un propriétaire dont les pins sont incendiés, puis réensemencés, est lésé puisque l'attribution audit terrain

d'un revenu cadastral est faite suivant des tarifs calculés sur une révolution de durée déterminée et normale; l'exploitation prématurée résultant d'un tel cas de force majeure prive, sans compensation, le propriétaire du profit des années les plus productives et son revenu moyen amoindri est frappé d'un impôt trop lourd.

La revendication que firent avant le vote de la loi les propriétaires forestiers landais appuyés par leurs parlementaires tendait à la rédaction d'un texte ainsi conçu : « Les propriétaires ou possesseurs de parcelles de bois incendiés auront droit au dégrèvement pendant une période trentenaire de l'impôt foncier grevant les parcelles sinistrées sous la condition qu'il ne soit pas apporté de changement à leur destination primitive. » Une importante assemblée de propriétaires forestiers tenue en 1923, à Morcenx, sur la convocation du Comité forestier du Sud-Ouest, organe très actif de défense de la sylviculture, émit un vœu dans ce sens, vœu auquel la Chambre sembla tout d'abord vouloir s'arrêter⁽¹⁰⁾, mais qui fut finalement écarté par le Parlement. Au cours de ces débats, il a pu être dit et admis par la majorité que, passé l'âge de 20 ans, la vente de l'arbre devient par elle-même suffisamment rémunératrice pour compenser la perte de revenu subie par le propriétaire du fait de l'incendie. Cette affirmation est discutable⁽¹¹⁾ pour les essences ordinaires, mais pour les pignadars si souvent atteints par le fléau et appelés à bénéficier des exemptions projetées, elle constitue une contre-vérité, puisque, outre le retard sur le croît du bois, l'incendie inflige au propriétaire une

(10) Vote de la Chambre des députés, 26 mars 1923.

(11) Avis de M. Fernand David, présenté au nom de la Commission des Finances du Sénat.

perte de résine désastreuse lorsque l'arbre est en plein rapport, c'est-à-dire est âgé de plus de 30 ans.

Mais telle est la législation en vigueur et la propriété forestière des Landes supporte les conséquences fâcheuses d'un vote fondé sur l'erreur. Les avantages que présente la loi semblent assez limités.

Tout d'abord il faut observer que le bénéfice de l'exemption de la loi de 1924 au profit des parcelles incendiées ne s'applique, aux termes de la jurisprudence des Tribunaux administratifs régionaux, que pour les semis et plantations postérieurs au vote de la loi (12).

Ensuite le texte de la loi du 26 mars 1924 dit : « exempt de tout impôt » ; que faut-il entendre par tout impôt ? Certains émettaient l'opinion que la faveur de la loi s'étendait à l'impôt sur les bénéfices agricoles. Il n'en est rien, car cet impôt ne frappe pas un immeuble, ou une parcelle déterminée, mais l'exploitation tout entière. Il atteint un revenu forfaitaire, fonction lui-même du revenu des parcelles tel qu'il figure au cadastre ; ces évaluations sont fixes et immuables pour chaque période et ne peuvent être affectées par un événement comme l'incendie qui ne modifie pas leur destination. Au surplus le propriétaire victime d'un incendie de sa forêt, s'il s'estime lésé par un forfait qui ne tient pas compte de la perte qui lui est causée, a la faculté, qui lui est d'ailleurs reconnue dans tous les cas, de fonder sa déclaration d'impôt sur les bénéfices agricoles sur le revenu réellement perçu.

IV. — Tels sont les trois principaux cas d'exemptions de l'impôt foncier s'appliquant aux forêts intéressant à

(12) Arrêtés du Conseil de préfecture des Landes, 25 février 1925, 1^{er} novembre 1925, 9 janvier 1926.

des degrés divers la région landaise. Pendant la guerre, les propriétaires forestiers émirent la prétention de provoquer à leur profit une généralisation des causes d'exemption en vigueur. Groupés en un Comité de défense fiscale, ils réclamèrent l'exemption de la contribution foncière pour les parcelles de pins pendant la période de non-production ⁽¹³⁾.

Le raisonnement suivi par le Comité de défense fiscale était entièrement fondé sur l'article 37 de l'instruction ministérielle du 31 décembre 1908, laquelle a réglé la marche à suivre pour l'évaluation cadastrale des diverses natures de fonds, instruction sanctionnée par la loi du 29 mars 1914, article 2. L'article 37 porte « que les propriétés (telles que les bois) qui, au moment de l'évaluation, ne donnent aucun produit par suite de l'époque récente de leur plantation, sont classés par comparaison avec les immeubles de même nature et de même valeur, en plein rapport ». Donc, si l'on s'en tenait aux seules prescriptions de cette citation, les réclamants devraient constater que les prétentions de l'Administration sont fondées sur un texte net et précis et en concordance avec les dispositions légales; mais ils faisaient remarquer que l'iniquité de cette prescription, considérée isolément, laquelle assimile et met sur le même pied les parcelles de bois en plein rapport et les parcelles de bois de même nature et de même valeur mais absolument improductives, en raison de leur jeune âge, reçoit un correctif nécessaire de la part de l'auteur même de l'instruction de 1908

(13) Appel du Comité de défense fiscale des intérêts forestiers landais aux propriétaires de pignadars, 1915.

qui s'empresse d'ajouter dans le même article 37 : « Mais en vue d'éviter toute surimposition pendant la période d'improductivité, les propriétaires seront ultérieurement invités par le Directeur à faire connaître les parcelles nouvellement plantées ainsi que la nature des plantations de l'année au cours de laquelle celles-ci ont été effectuées; les renseignements de cette nature seront centralisés par le Directeur dans les Directions pour qu'il puisse en être tenu compte, le cas échéant, dans le calcul des cotisations et les intérêts des propriétaires seront ainsi complètement sauvegardés. »

Il devait donc, ajoutaient les propriétaires forestiers, être tenu compte de la nature des plantations et de l'année où elles ont été effectuées et il n'y avait pas d'autre moyen pour éviter une surimposition que de les exempter de l'impôt foncier frappant les bois pendant la période d'improductivité. Ils trouvaient dans l'article 226 du Code forestier, complété par la loi du 18 juin 1859, et dans l'article 115 de la loi du 3 frimaire an VII, modifié par la loi du 29 mars 1897, des précédents prouvant que la sauvegarde des intérêts des propriétaires de bois improductifs consiste dans l'exemption pendant la période d'improductivité de trente ans.

Mais nulle part, dans les taxations relatives à l'impôt foncier, on ne trouve trace de l'exemption fondée sur la promesse expresse faite au moment de la dernière classification de 1908. En s'appuyant sur cette promesse énoncée dans l'article 37, les contribuables intéressés ont demandé en diverses circonstances que les jeunes pignards qui, en raison de leur âge, ne produisent aucun revenu forestier, ne subissent qu'une contribution adéquate à leur état d'improductivité.

Dans tous les cas, l'Administration a répondu que « toutes les parcelles ont été régulièrement évaluées conformément à l'instruction du 31 décembre 1908 sanctionnée par la loi du 29 mars 1914 et eu égard à leur situation topographique, au degré de fertilité du sol et sans tenir compte de l'âge des pins ». Le conflit s'est terminé à l'avantage de l'Administration et les propriétaires forestiers ont renoncé à leurs exigences du moment. A juste titre d'ailleurs, car étant donné le mode légal de calcul du revenu cadastral pour les immeubles boisés, celui-ci consistant dans le produit moyen de la forêt pendant toute la période d'évolution normale, depuis le semis jusqu'à la coupe, on ne pourrait accorder une exemption pour les premières années qu'à condition de surimposer la forêt pendant la période de plein rapport. Au surplus, une forêt, même ne produisant pas de revenus extraordinaires comme la résine, donne, même au premier âge, un revenu qui se capitalise d'année en année et que doit frapper l'impôt. On ne peut considérer comme suffisante, pour légitimer la prétention des propriétaires, la promesse vague et sans portée définie, faite dans l'article 37 de l'instruction. Il faut redire que la principale injustice existant dans l'application de l'impôt foncier aux forêts réside dans l'erreur viciant l'évaluation du revenu des propriétés par la moyenne arithmétique au lieu de l'annuité.

V. — Pour terminer l'étude des exemptions de la contribution foncière dont profite la forêt de pins en particulier, il est intéressant de signaler toute une série d'instances devant le Conseil de préfecture des Landes, dont la solution a permis de fixer l'état de la question des exonérations pour cause d'improductivité résultant d'incen-

die du pignadar. Il est intervenu de nombreux arrêtés statuant tant avant qu'après la loi du 26 mars 1924 (14).

Sur l'application de l'article 226, § 1, modifié par la loi du 18 juin 1859, il a fallu d'abord subir les décisions administratives qui refusaient l'exemption trentenaire au propriétaire du pignadar incendié. Il avait été expliqué, pour faire prévaloir la solution contraire dans le cas de coupe rase volontaire, que l'on n'était pas en présence d'une forêt d'arbres feuillus, donnant des drageons et des rejetons en conservant, bien que son aspect et sa forme fussent modifiés, son caractère de forêt, car elle renaît de ses souches et continue sa vie végétative; qu'il en était différemment dans le pignadar landais; que la forêt de pins qui a été l'objet d'une coupe perd son caractère de bois et reprend le caractère du terrain qui a précédé le pignadar : dunes, landes ou terrains vagues; que tout pin abattu est condamné à une mort irrémédiable; qu'il ne revit pas dans sa souche incapable de donner des rejetons et se trouve condamné à dépérir. On affirmait à la suite de cette constatation que tout pignadar mis en coupe rase redevient à l'état de lande et doit bénéficier de l'exemption trentenaire. Ce raisonnement ne peut être sérieusement défendu, s'il s'agit d'une coupe normale; une fois plantée, la terre aride et inculte appelée lande devient un bois même au cas où les parcelles resteraient plusieurs années sans être replantées; on ne peut soutenir que l'exemption pourrait profiter à la nouvelle plantation, car le texte de la loi n'a trait qu'aux opérations premières de boisement, mais non aux semis ou plantations qui

(14) Arrêtés des 17 mars 1924, 6 janvier 1925, 10 novembre 1925, 30 décembre 1925, 9 janvier 1926, du Conseil de préfecture des Landes.

peuvent être effectuées postérieurement à la suite d'une coupe rase qui est l'acte d'exploitation normale de la futaie. L'exemption ne peut être accordée qu'une fois, ce qui est conforme à l'équité, puisque en cas de coupe volontaire, rien ne justifie le bénéfice d'une faveur. Avec cette théorie le pignadar serait presque constamment exonéré, chaque évolution étant relativement courte pour le pin. Ce n'est point ce but qu'a recherché le législateur de 1859; il a seulement voulu encourager le premier propriétaire boisant sa terre, les plantations devant, ensuite, se succéder normalement au cours des âges. Au surplus, l'adoption de la loi du 26 mars 1924 démontre qu'un texte législatif était nécessaire pour exempter les bois incendiés dont les propriétaires étaient jusqu'alors en marge de la pitié des pouvoirs publics, a-t-il été dit au Parlement.

En ce qui concerne le cas d'incendie, il a été déjà indiqué que l'exemption temporaire ne s'appliquait pas aux replantations faites antérieurement au 26 mars 1924. De nombreux propriétaires ont soutenu la thèse opposée. Le Conseil de préfecture a exposé ainsi, dans les attendus d'un arrêté, les raisons du refus d'exemption : » Considérant qu'il échet de se demander à quel semis et plantations effectués après l'incendie s'applique l'alinéa 2 de l'article 226 du Code forestier; concerne-t-il à la fois les plants qui existaient au jour de la promulgation de la loi du 26 mars 1924 et ceux dont la naissance est postérieure à cette promulgation? Ou vise-t-il seulement ces derniers? Considérant qu'à l'appui de la première interprétation on peut invoquer le motif qui a déterminé les auteurs de la loi : dégrever le propriétaire forestier dans une mesure qui corresponde à la perte de revenu du fait de l'incendie;

l'incendie, on le sait, nuit au propriétaire parce qu'il occasionne généralement des frais de plantations ou de semis; il le lèse surtout parce qu'il a pour effet indirect de prolonger la période normale d'improductivité; pour dédommager l'intéressé d'une manière adéquate, fiscalement parlant, le meilleur moyen n'est-il pas de dispenser celui-ci du paiement de l'impôt pendant une durée égale à l'âge des bois incendiés? Ainsi le contribuable se trouvera replacé dans une situation équivalente à celle où il se fût trouvé sans l'événement dont il se plaint; et puisque la perte du revenu suivie du fait de l'incendie est la cause du dégrèvement, le succès de la réclamation est indépendant de l'âge du peuplement qui a remplacé les plants sinistrés. »

« Considérant que, quelle que soit la force logique de ce raisonnement, on ne saurait s'y tenir; il se heurte à deux objections : faire abstraction de l'âge des semis et plantations actuels, c'est admettre que l'exemption sera accordée même si les arbres qui croissent sur les parcelles incendiées donnent un revenu et sont en complet rapport, ce qui paraît contraire aux desseins du législateur; en outre, à moins de juger que, passé la période transitoire, l'exonération pourra, quel que soit l'âge des nouveaux plants à l'époque de la demande, être obtenue pour une durée égale à l'âge de l'ancien peuplement, on crée une disposition exceptionnelle d'un effet momentané. Considérant qu'il paraît sage, dans ces conditions, de n'admettre les propriétaires de parcelles en nature de bois, dont les arbres ont été incendiés, à revendiquer le bénéfice de l'alinéa 2 de l'article 226 du Code forestier, qu'autant que les opérations de semis ou de plantations d'où sont issus les plants qui s'élèvent à la suite du si-

nistre, sur lesdites parcelles; sont postérieures à la promulgation de la loi du 26 mars 1924. »

Cette solution se justifie dans le cas où les pins replantés se trouvaient en période de productivité au moment du vote de la loi, c'est-à-dire s'ils avaient plus de 20 ans en 1924. Mais, dans le cas contraire, ne devrait-on pas leur accorder — et cette mesure n'aurait d'effet que pendant une période transitoire maximum de 20 ans, — une exemption d'impôt foncier depuis l'année 1924, jusqu'à l'année où la plantation aurait atteint l'âge des pins incendiés? La non-rétroactivité des lois s'oppose, bien entendu, à ce qu'il soit fait des dégrèvements dans le passé, mais ici le droit à l'exonération est né lors de la promulgation de la loi au profit des bois se trouvant dans les conditions prévues, pourvu qu'ils soient encore dans la période de faveur, c'est-à-dire moins âgés que les arbres détruits par le feu qu'ils ont remplacés; toute autre solution de la loi constitue une trop rigoureuse interprétation de la non-rétroactivité de l'article 9 de la loi du 26 mars 1924.

Quant à la loi du 29 mars 1897 relative à l'exonération des friches plantées de bois, l'application en a été refusée par un arrêté du Conseil de préfecture des Landes du 6 janvier 1923, à un propriétaire de forêt de pins incendiée qui avait replanté cinq années après le sinistre. « Considérant, dit cette décision, que les parcelles incendiées et réensemencées ne sauraient rentrer dans la catégorie des terrains défrichés, même lorsqu'un intervalle de cinq années s'est écoulé entre le sinistre et l'ensemencement, que l'avantage de l'exonération partielle des trois quarts prévu par les dispositions de la loi doit être refusé. »

Cette opinion est discutable dans son principe. Mais il

est certain que si, après un grand nombre d'années, soit la durée de génération, un propriétaire, réparant l'erreur de ses devanciers, défriche une parcelle laissée à l'abandon après coupe rase ou l'incendie, il doit bénéficier de la réduction des trois quarts de l'impôt foncier du terrain en friche qu'il aura remis en nature de bois. L'esprit de la loi n'est-il pas de favoriser la plantation des friches? L'interprétation restrictive faite autrefois par la jurisprudence sous l'empire de l'article 116 de la loi de frimaire an VII ne saurait plus prévaloir depuis le texte plus libéral de la loi de 1897.

Pour terminer, il faut signaler un récent arrêt du Conseil d'Etat en date du 13 février 1931, qui vient d'ébranler l'appréciation sévère faite jusqu'ici par les Conseils de préfecture. Il décide que pour un terrain primitivement boisé, mais qui a recouvré sa nature de lande par suite d'un fait tel qu'un incendie indépendamment de la volonté du propriétaire, les nouvelles plantations de bois effectuées bénéficient de l'exemption trentenaire de l'article 226 du Code forestier. Il y a contradiction apparente entre cette décision et la loi de 1924 qui limite l'exemption aux bois de moins de 20 ans. Il est à croire que le Conseil d'Etat a tenu, à la faveur d'une appréciation de fait qu'il a pu émettre souverainement, à réagir énergiquement contre une tendance injustement hostile aux forestiers. Cette décision tempère, à l'égard des intérêts sylvicoles des Landes, la rigueur d'un système d'impôt foncier critiquable dans son assiette, timoré dans ces exonérations. Les textes législatifs devraient se mettre heureusement en harmonie avec cette jurisprudence favorable aux intérêts sylvicoles.

Les instructions en vigueur seraient aussi modifiées avec

justice et utilité si la méthode de l'annuité était enfin substituée au système de la moyenne arithmétique dans la recherche du revenu moyen imposable; pour l'évaluation de ce revenu, il faudrait exclure la résine, produit de la culture du pin frappé depuis la réforme de 1917 par un autre impôt cédulaire, l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole dont l'étude fera l'objet du chapitre suivant.

Tels sont les vœux de la propriété forestière landaise sur la réforme de l'impôt foncier, dans le sens d'une plus grande justice; mais seront-ils jamais entendus?...

CHAPITRE II

L'IMPOT

SUR LES BENEFICES DE L'EXPLOITATION AGRICOLE ET LA FORET DE PINS

En abordant l'étude de l'impôt sur les bénéfices agricoles, il importe de remettre en évidence un fait essentiel, déjà signalé au chapitre précédent, ainsi énoncé par M. Allix⁽¹⁾ : « La distinction entre revenu foncier et bénéfice agricole n'avait pas été faite à l'origine de la contribution foncière. La loi du 3 frimaire an VII considère le revenu net imposable comme ce qui reste au propriétaire, déduction faite sur le produit brut des frais de culture, semence, récolte et entretien. D'ailleurs, il n'existait pas alors d'impôt spécial sur les bénéfices agricoles. L'impôt foncier frappait indistinctement le produit de la propriété. » On s'explique ainsi que pour déterminer le revenu foncier d'un pignadar, on ait alors ajouté le produit du bois à celui de la résine, tandis qu'aujourd'hui, avec l'apparition de l'impôt sur les bénéfices agricoles, une ventilation s'imposait qui n'a pas été faite pour le jeu des deux impôts. Le rappel des principes et l'étude spéciale du cas de la forêt de pins mettra en lumière cette vérité dont la méconnaissance a faussé le fondement des impôts directs appliqués au pignadar.

(1) M. Allix, *Traité*, 1931, p. 598.

Généralités.

La propriété foncière non bâtie est frappée le plus souvent par une contribution d'institution récente : l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole; avant le vote de la loi du 31 juillet 1917 rien ne correspondait dans notre vieux système fiscal à cette nouvelle imposition. Seul existait l'impôt foncier. La propriété non bâtie est aujourd'hui soumise à deux impôts qui s'appliquent à deux sources différentes de revenus. L'impôt foncier atteint la rente du sol; l'impôt sur les bénéfices agricoles, le profit de l'exploitation culturale. Le revenu total de la terre se compose en effet, ainsi qu'il a été expliqué au chapitre précédent, de deux parts distinctes : tout d'abord celle qui échoit au propriétaire en rémunération du capital constitué par son fonds, puis celle qui est produite par le travail, la direction, l'emploi du matériel et des capitaux investis dans l'exploitation. Cette ventilation du revenu de la terre justifiant cette dualité de contribution est à la base du système fiscal créé par la loi du 31 juillet 1917, article 16 et suivants. Une instruction de la Direction générale des Contributions directes du 30 mars 1918, dans son article 64, donne de cette distinction une explication satisfaisante : « La mise en valeur du sol est une source de revenus dont une part échoit en tout état de cause au propriétaire à titre de rémunération du capital constitué dans le fonds dont il est possesseur. Cette part des revenus du sol est soumise à l'impôt foncier; mais le produit de la terre comprend en outre les revenus afférents tant au travail manuel ou de direction de l'exploitation qu'à la mise en œuvre du capital représenté par les instruments aratoires, les machines agricoles, le bé-

tail, les semences, les engrais, les fonds de roulement nécessaires à la marche de l'entreprise, etc. Ce sont ces revenus dont il n'est pas tenu compte pour l'assiette de la contribution foncière, que désigne la dénomination de bénéfices de l'exploitation agricole et qui sont appelés à supporter l'impôt institué par l'article 16 de la loi du 31 juillet 1917. Ainsi l'impôt dont il s'agit est destiné à atteindre le revenu que l'exploitation des biens ruraux procure soit aux fermiers, métayers ou colons partiaires, soit aux propriétaires eux-mêmes en sus du revenu qu'ils retireraient de leurs propriétés, s'ils se bornaient à les affermer. »

Au point de vue de l'assiette, l'impôt sur les bénéfices agricoles est un impôt forfaitaire. Il est calculé en fonction de la valeur locative, corrigée par des coefficients variables suivant l'année et la nature de culture et déterminés dans chaque département suivant l'avis d'une commission spéciale⁽²⁾; toutefois le contribuable a la possibilité, après la publication du rôle, de demander à être taxé sur son revenu agricole réel si celui-ci est inférieur au revenu forfaitaire. Par exemple pour l'année 1930 l'impôt sur les bénéfices agricoles a été calculé pour l'exploitant d'un pignadar au taux de 12 p. 100 sur la valeur locative cadastrale majorée de 50 p. 100⁽³⁾ et multipliée par le coefficient 4.

(2) La valeur locative est actuellement majorée de moitié par rapport à son évaluation cadastrale à l'effet de tenir compte d'une insuffisance qui doit disparaître lors de la prochaine révision de cadastre. Le coefficient applicable au pignadar a été fixé à 1 en 1920; 3 en 1924; 5 en 1926; 4,5 en 1927; 4 en 1929 pour être réduit à 2 en 1931 et à 1,5 en 1932.

(3) Antérieurement à la loi du 26 avril 1930, cette majoration était de 75 p. 100.

I. — Exposé des revendications des propriétaires forestiers. Causes de leur rejet.

Ces principes rappelés, il est aisé de saisir la portée de la discussion qui s'est produite dans la région forestière landaise au sujet de l'application de l'impôt, entre les propriétaires et l'Administration.

Tout d'abord, il faut remarquer que l'application de l'impôt sur les bénéfices agricoles aux forêts est restreinte. La forêt ordinaire, composée d'arbres d'essences feuillues, n'est pas soumise au nouvel impôt. Le revenu total produit par ces forêts est constitué uniquement par la croissance de l'arbre exploité en vue de la vente du bois. Il ne donne au propriétaire d'autre profit que le produit des coupes. Il est certain, par exemple, que les bois taillis ne doivent pas entrer en compte pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole, le revenu de ce genre de propriété, tout entier constitué par la rente du sol, étant atteint par la contribution foncière. Il est avéré aussi que la croissance du bois, seul revenu des essences feuillues, se produisant en dehors de toute intervention de l'homme, on ne peut assujettir la forêt à un impôt qui frappe les bénéfices réalisés par le travail et l'industrie appliqués à la culture. Cette non-imposition est d'ailleurs inscrite dans la circulaire ministérielle du 30 mars 1918, article 65, mais cette même instruction, ainsi que les réponses du ministre des Finances à des questions qui lui avaient été posées, précisent que les forêts de pins, productives de résine, procurant à l'exploitant un bénéfice distinct de la rente du sol constitué par le croît du bois, devaient être soumises à l'impôt sur les bénéfices agricoles.

Dans les Landes, cette taxation, encore qu'elle ne soit entrée en vigueur pratiquement que plusieurs années après le vote de la loi du 31 juillet 1917, provoqua une vive résistance. Cette résistance était-elle légitime ou résultait-elle d'un malentendu? L'examen critique de la thèse alors soutenue par les propriétaires de forêts de pins permettra d'apprécier les causes pour lesquelles cette opposition n'a pu juridiquement triompher.

Lorsque l'Administration des Contributions directes s'est avisée de percevoir, vers l'année 1921, l'impôt sur les bénéfices agricoles de l'exploitation des pignadars, elle s'est trouvée en face de contribuables qui, devant son inaction première et aussi ses incertitudes, avaient conclu que l'impôt ne les concernait pas. Le refus de payer cette nouvelle contribution s'appuyait au surplus sur des arguments sérieux en apparence qui peuvent se résumer ainsi : tout revenu perçu par un contribuable est frappé d'un impôt cédulaire; s'il a des sources de revenu différentes, son revenu total est atteint par plusieurs impôts cédulaires suivant la cédule ou catégorie où ils se classent; ces impôts cédulaires se juxtaposent; en appliquant au pignadar l'impôt sur les bénéfices agricoles, on en a fait un impôt de superposition, car la totalité du revenu qu'il produit est déjà frappée par l'impôt foncier. La thèse des propriétaires forestiers était présentée très complètement par le Comité forestier du Sud-Ouest dans son bulletin de novembre 1925 (4).

Après avoir indiqué les modalités de la perception de l'impôt foncier en matière forestière, et constaté que les bois d'essences feuillues ne pouvaient être atteints par le

(4) Article de M^e Ulysse Pallu, avocat-conseil du Comité forestier du Sud-Ouest.

nouvel impôt, le Comité Forestier examine en ces termes s'il peut en être de même pour les bois industriels et notamment les forêts de pins : « Questionné à ce sujet par MM. Mequiller et de L'Estourbeillon, députés, le ministre des Finances, dans ses réponses des 14 mars et 24 mai 1918, a formulé une opinion contraire. Selon le ministre, les bois industriels procurent à l'exploitant un profit distinct du revenu servant de base à la contribution foncière et par suite ce bénéfice rentre dans la cédule de l'exploitation agricole et doit être imposé comme tel. Comme on le voit, la réponse du ministre des Finances était fondée sur ce que les pignadars procurent à l'exploitant un « profit distinct » du revenu servant de base à la contribution foncière. Si l'assertion du ministre est fondée, c'est-à-dire si les pignadars fournissent un élément de revenu dont il n'ait pas été fait état pour la détermination de leur revenu foncier, c'est-à-dire de leur valeur locative, servant de base à l'impôt foncier, il est hors de doute que cet élément de revenu, demeuré indemne, doit être frappé par l'impôt sur les bénéfices agricoles, car aucune cause de revenu ne peut échapper à l'application d'un impôt cédulaire.

» Mais, par contre, si nous démontrons que tous les revenus qu'un pignadar est susceptible de produire ont été retenus, pris en considération et ont servi à la détermination de l'impôt foncier, il faudra en conclure que ce pignadar ne saurait être soumis à l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole, car un même revenu ne saurait être frappé à la fois de deux impôts cédulaires;

» Quels sont donc les revenus qu'un pignadar est susceptible de produire? Comme toute forêt il donne des bois. Son exploitation fournit, en outre, un second élément

de revenu consistant dans la résine. Or pour la détermination du revenu foncier ou valeur locative des pignadars on a fait état non seulement des revenus produits par les coupes de bois, mais encore des revenus produits par la récolte annuelle de la gemme. Tous les classificateurs qui dans les Landes ont coopéré à ce travail de détermination des revenus des pignadars pourraient l'affirmer et d'ailleurs, ce mode de procéder ne saurait être contesté par l'Administration, car il est conforme aux prescriptions de l'instruction du 31 décembre 1908 qui recommande d'ajouter le produit annuel des pignadars en résine, à celui des coupes. »

Ayant rappelé exactement les principes servant de fondement à l'assiette de nos impôts cédulaires, les défenseurs de la thèse des propriétaires forestiers concluaient ainsi en terminant leur démonstration : « Donc le propriétaire d'un pignadar en payant sa contribution foncière acquitte un impôt cédulaire qui frappe tous les revenus que son pignadar est susceptible de produire. Il ne saurait donc du chef de ce pignadar être frappé d'un nouvel impôt cédulaire et partant, ne saurait être assujéti à l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole; qu'on ne vienne pas dire que cette année (1925) le cours de la gemme ayant été particulièrement élevé, l'impôt foncier n'est pas en rapport avec les revenus produits par les pignadars. C'est là une considération sentimentale qui ne saurait jouer en matière d'impôt — c'est en vertu de la loi que tout impôt est perçu. Il faut donc, pour sa perception, se conformer aux dispositions de la loi. Si ces dispositions sont insuffisantes, qu'on les modifie. Mais, tant qu'elles sont en vigueur, elles s'imposent avec le même poids, tant à l'Administration qu'aux contribuables. »

Cet appel se terminait par le conseil adressé aux propriétaires forestiers de réclamer par la voie du contentieux administratif contre les cotes établies au mépris de ces conclusions.

Voilà donc tel qu'était posé et résolu par les intéressés le problème de l'applicabilité de l'impôt sur les bénéfices agricoles aux forêts de pins.

De nombreux contribuables ayant soumis ce différend au Conseil de préfecture de Pau, leurs requêtes furent rejetées par des arrêtés constatant la légalité de l'imposition critiquée. Un de ces arrêtés, plus particulièrement, rendu le 25 février 1927, résume et adopte les arguments de l'Administration. Les motifs de cet arrêté répondent aux moyens invoqués par les contribuables et sont ainsi conçus ⁽⁵⁾ :

« Considérant que les bois de pins résineux ou pignardars rentrent dans la catégorie des « bois industriels » assujettis, par la loi du 31 juillet 1917, à l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole;

» Considérant que la cotisation du requérant fondée dans son principe a été légalement établie en prenant pour base la valeur locative des terres exploitées « telle » qu'elle résulte de l'évaluation cadastrale » et préalablement majorée de 75 p. 100 et en multipliant ce premier facteur par un coefficient approprié, et ce, conformément à l'article 17 de la loi du 31 juillet 1917, modifié par l'article 2 de la loi du 25 juin 1920 et complété par l'article 3 de la loi du 13 juillet 1925;

(5) Voir dans le même sens les attendus d'un arrêté du conseiller de préfecture délégué à Mont-de-Marsan, M. Tixerand, du 29 novembre 1927.

» Considérant que le second de ces facteurs, à savoir le coefficient, n'est pas contesté par le requérant, et que le principe de la fixité de l'évaluation cadastrale, comme aussi les termes mêmes de l'article 17 susvisé s'opposent à ce que l'on mette en discussion le premier de ces facteurs, à savoir : La valeur locative des terres exploitées « telle qu'elle résulte de l'évaluation cadastrale » ;

» Considérant que si la loi a fixé une base commune pour le calcul de deux impôts, la contribution foncière et l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole, cette base, valeur locative des terres exploitées « telle qu'elle résulte de l'évaluation cadastrale » n'est retenue, en ce qui concerne l'imposition contestée, que pour la détermination forfaitaire du chiffre des bénéfices de l'exploitation agricole qui est seul frappé en définitive à la cédule; que c'est donc à tort que le requérant soutient qu'un des éléments de revenus compris dans l'évaluation cadastrale, qu'il s'agisse du revenu gemme ou de tout autre élément, se trouve frappé de deux impôts cédulaires; qu'il ne saurait dès lors contester une cote légalement fondée et régulièrement établie;

» Considérant au surplus qu'en admettant que les revenus en gemme des pignadars aient été déjà compris en totalité dans l'évaluation cadastrale, outre les revenus en bois, et comme tels frappés de l'imposition foncière, cette considération ne ferait pas obstacle, même en équité, à ce que le revenu cadastral ainsi établi servît de base forfaitaire au calcul de l'imposition sur les bénéfices agricoles; qu'en effet le coefficient déterminé par la commission spéciale prévue par l'article 17 de la loi du 31 juillet 1917 a été calculé par ladite commission, de telle sorte qu'en le multipliant par le revenu cadastral tel qu'il se trouvait

alors évalué, le produit fit apparaître un chiffre représentant aussi exactement que possible le bénéfice agricole;

» Considérant que de l'ensemble des considérations qui précèdent, il résulte que la réclamation de M... tendant à la décharge de sa cotisation à la cédula des bénéfices de l'exploitation agricole pour ses pignadars n'est pas fondée... »

Plus récemment, le Conseil d'Etat, lui-même, saisi en appel dans un cas similaire, a, par arrêté d'octobre 1929, confirmé définitivement cette thèse, de sorte que juridiquement la difficulté est résolue dans le sens de l'assujettissement de la forêt de pins à l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole. Il faut reconnaître que cette opinion s'imposait autant en droit qu'en fait; il ne paraît pas possible de soutenir que le nouvel impôt, en tant qu'il frappe les pignadars, n'est pas légalement et équitablement dû, ainsi que le faisaient les propriétaires.

La discussion dont les bases viennent d'être posées ne pouvait, en effet, être tranchée dans un autre sens. L'impôt sur les bénéfices agricoles est perçu en vertu d'un texte législatif : l'article 17 de la loi du 31 juillet 1917, modifié par les lois des 23 juin 1920 et 13 juillet 1923 qui en définissent l'assiette : la valeur locative résultant de l'évaluation cadastrale, affectée d'un coefficient convenable. L'article 2 de la loi du 23 juin 1920 fixant les coefficients pour une année, assujettit expressément les bois industriels à l'impôt sur les bénéfices agricoles (on appelle ainsi les essences qui, outre les bois, donnent périodiquement des produits comme la résine, le liège, etc., utilisés par l'industrie). Le pin est un bois industriel et par conséquent son assujettissement à l'impôt sur les bénéfices agricoles ne peut être discuté, puisqu'une loi le prescrit.

Au surplus il faut reconnaître que l'exploitation du pignadar est un travail agricole; l'activité de l'homme s'applique à un fonds rural en l'espèce planté d'arbres, en vue d'en obtenir un produit naturel : la résine, dont la récolte est annuelle. Le caractère agricole de la production de la résine se prolongerait même lorsque le propriétaire personnellement poursuit cette opération jusqu'à l'extraction des produits dérivés de la distillation. C'est ce que soutiennent en tout cas les coopératives de propriétaires forestiers; mais sans discuter ce point, dès à présent, on peut, sans risquer la contradiction, affirmer que la gemme constitue un revenu agricole.

Ce point acquis, est-il possible, tout en reconnaissant le principe de l'imposition, de soutenir que l'assiette en est défectueuse, sous le prétexte que le calcul des cotisations se fonderait sur un revenu cadastral comprenant notamment le revenu résine déjà atteint par l'impôt foncier?

De même peut-on prétendre, dans le calcul de l'impôt, éliminer du revenu cadastral qui lui sert de base, la partie correspondant au revenu bois, sous le prétexte que le croît des arbres n'est point passible de l'impôt sur les bénéfices agricoles?

Ces objections ont été faites, mais elles sont sans portée. Il ne faut pas oublier que l'impôt critiqué est un impôt essentiellement forfaitaire. En effet, pour toute culture, la matière imposable est déterminée en partant du revenu cadastral ($\frac{4}{5}$ de la valeur locative) majoré de 50 p. 100 et corrigé par des coefficients. Ces coefficients sont modifiés chaque année en tenant compte de la valeur des produits, de façon que le bénéfice forfaitaire attribué à la propriété se rapproche le plus possible du revenu réel.

Par suite, peu importe la nature et la consistance du revenu cadastral servant de base à l'impôt, puisque théoriquement le jeu des coefficients variables réalise l'ajustement approximatif du revenu forfaitaire au revenu réel. Pour les pignadars, il est particulièrement aisé de déterminer le cours moyen des gemmes dans l'année précédant l'imposition et de faire varier le coefficient en fonction de ce cours.

La façon dont on calcule l'impôt sur les bénéfices agricoles ne peut léser le propriétaire qui, d'autre part, a toujours la faculté de demander sa taxe sur son revenu réel, s'il juge trop lourd le revenu forfaitaire qui lui est attribué.

Il résulte de ce qui précède que l'impôt sur les bénéfices agricoles des pignadars est légalement établi par l'Administration.

Mais alors comment justifier ces malentendus et ces procès qui ont longtemps divisé le fisc et les contribuables des Landes? L'explication en a été donnée à l'occasion de l'étude de l'impôt foncier frappant la forêt de pins. Les propriétaires forestiers ont commis une erreur. Ils ont protesté contre l'assiette de l'impôt sur les bénéfices agricoles, alors que seule celle de l'impôt foncier prêtait à critique.

II. — Explication de l'attitude des propriétaires forestiers. Assiette défectueuse de l'impôt foncier.

Il est intéressant de revenir sur cette question. Pour la résoudre, il faut commencer par analyser le revenu de la forêt de pins. Celui-ci se compose du croît des arbres et de

la récolte de résine. Comment s'applique en général l'impôt foncier? Il atteint la rente du sol et rien qu'elle. Dans les bois de pins elle comprend avec la croissance des arbres une partie de la récolte; la résine constitue un fruit de la terre, autant que l'élément ligneux; il a semblé naturel qu'une partie de ce revenu, celle qui revient au propriétaire du sol pris en cette qualité, soit assujettie à l'impôt foncier et concoure à déterminer la valeur locative desdites parcelles, l'autre portion de cette résine devant seule tomber sous le coup de l'impôt sur les bénéfices agricoles; mais il n'est pas douteux que l'impôt foncier atteigne tout le revenu provenant de la résine; un arrêté en date du 29 novembre 1927 du conseiller de préfecture délégué pour les Landes le rappelle en ces termes : « L'instruction ministérielle du 31 décembre 1908 qui réglemente dans le détail les opérations d'évaluation (instruction dont les prescriptions ont été sanctionnées par la loi du 29 mars 1914, art. 2) recommande, semble-t-il, de comprendre pour sa totalité, dans les bases du revenu imposable à la contribution foncière, le revenu net de la résine, de même que celui des bois; elle n'exclut pas, ainsi que le fait expressément l'instruction du 23 août 1924, la fraction de résine qui revient au propriétaire pour récompenser son travail manuel ou de direction d'exploitation ou pour prix de la mise en œuvre du capital que représentent le matériel et les fonds de roulement nécessaires à la marche de l'entreprise. »

L'impôt foncier atteint autre chose que la rente du sol ou valeur locative du pignadar; il ne devrait frapper pourtant que le revenu perçu par le détenteur du fonds du seul fait qu'il en est propriétaire, en dehors de tout travail et de toute participation à l'exploitation agricole.

Les bois ne se louent jamais, les pignadars très rarement. Ils sont exploités habituellement par des métayers-résiniers; dans le cas exceptionnel de fermage, le revenu du propriétaire est constitué par : 1° la croissance du bois; 2° le fermage ou redevance payée par l'exploitant de la résine. La rente du sol, au cas ordinaire de métayage, est représentée par le croît des bois et une partie de la résine revenant au maître, le bénéfice agricole consistant dans le surplus de la récolte perçue par le propriétaire pour son travail de direction.

Par conséquent, le pouvoir réglementaire ou législatif aurait dû, depuis la mise en vigueur de la loi de 1917, créant l'impôt sur les bénéfices agricoles, restreindre l'assiette trop large de l'impôt foncier. Celui-ci est mal établi, puisque le revenu cadastral servant de fondement à cet impôt porte actuellement sur la totalité du revenu bois et du revenu résine recueilli par le maître, alors qu'une portion de ce second facteur est atteinte par l'impôt sur les bénéfices agricoles. Il n'est, en effet, pas contesté que pratiquement en 1911, lorsque furent faites les nouvelles évaluations cadastrales, en exécution de l'instruction du 31 décembre 1908, les classificateurs comprirent dans le revenu du pignadar la totalité de la gemme revenant au maître (6).

Il est donc certain qu'une partie du revenu résine devrait échapper à l'impôt foncier.

Il a été dit dans l'introduction que l'imprécision même des interprétations administratives avait favorisé la con-

(6) Dans les Landes et la Gironde, il fut ainsi procédé avec des différences d'appréciation sur la durée d'évolution de la forêt (60 ans dans les Landes, 40 ans dans la Gironde); ce fait est constant et d'ailleurs légal.

fusion où se sont débattus les contribuables pendant plusieurs années. Il a déjà été fourni en exemple deux réponses du ministre des Finances, une autre réponse faite le 2 septembre 1920 par le ministre des Finances, fort ambiguë, est de nature à justifier les protestations élevées par les propriétaires des forêts de pins : « La valeur des produits résineux que donnent les bois de pins n'est entrée dans l'évaluation attribuée à ces produits, en vue de l'établissement de la contribution foncière, que pour la part des produits qui reste acquise au propriétaire du fonds (rente du sol). La part qui revient à l'exploitant constitue un bénéfice agricole susceptible d'être assujetti à l'impôt. » Ne semble-t-il pas résulter implicitement de cette consultation reprise plus tard par le ministre de l'Agriculture (réponse du 5 mai 1925) que seule la part du résinier doive supporter l'impôt sur les bénéfices agricoles à l'exclusion de la part du maître qui paraît, d'après cet avis, n'être astreint qu'à l'impôt foncier. L'instruction ministérielle du 30 mars 1918 faisant suite à la loi du 31 juillet 1917, créant l'impôt sur les bénéfices agricoles, est elle-même rédigée dans son article 55 en ces termes équivoques :

« Le revenu des propriétés boisées, exploitées seulement en vue de la vente des coupes, est tout entier constitué par la rente du sol. Il ne saurait être question d'attribuer à ces propriétés un revenu distinct de celui pour lequel elles sont soumises à la contribution foncière et susceptible d'être assujetti à un impôt spécial.

» Mais il n'en est pas de même des propriétés forestières dont l'exploitation a pour objet principal ou accessoire la récolte de produits divers tels que résine, écorce, fruits. La vente de ces produits ont laissé, en dehors de la rémunération due au propriétaire du sol, des profits dont il

n'est pas tenu compte dans la détermination du revenu servant de base à l'impôt foncier et qui, le cas échéant, doivent supporter l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole. »

Et plus loin : « Si le propriétaire procédait lui-même à la récolte, son revenu total comprendrait une part de bénéfices distincte du revenu foncier, part qui revient au métayer, dans le cas de gemmage à métayage et qui constitue un bénéfice agricole. » Il est aisé de relever la contradiction de ces textes avec la thèse administrative. Tout a contribué à faire croire aux propriétaires forestiers landais que seul le métayer avait la charge de l'impôt sur les bénéfices agricoles; la façon dont avait, à leur connaissance, été assis l'impôt foncier les confirmait dans cette pensée; l'injustice légale qu'ils ressentaient par suite de cette double imposition du revenu résine les fit s'insurger contre le nouvel impôt, alors qu'ils auraient dû s'efforcer, par voie législative, d'obtenir une modification de l'assiette de l'impôt foncier des pignadars.

Ainsi donc quelle devrait être la portée de cette réforme à réaliser? L'impôt foncier atteint le revenu que le propriétaire fait sien en cette seule qualité et sans aucune intervention de sa part dans la production de la résine; ce revenu semble comprendre la croissance des arbres et une part de la récolte de résine. Mais quelle est l'importance de cette part à ajouter au revenu bois? Certains ont proposé la moitié. Mais cette solution ne peut être satisfaisante; n'est-il pas préférable, lors de la prochaine évaluation cadastrale, de décider que seul le revenu bois figurera dans le revenu assujéti à l'impôt foncier, la totalité du revenu résine perçu par le propriétaire et le métayer exploitant étant réservée pour être soumise à l'impôt sur les

bénéfices agricoles? Cette manière de faire ajusterait exactement deux impôts qui doivent, ainsi qu'il a été dit, se juxtaposer et non se superposer, et ne serait pas dépourvue du caractère scientifique qui fait aujourd'hui défaut au système administratif. L'impôt foncier ne doit-il pas atteindre la rente du sol? Et cette rente n'est-elle pas, par définition, la prime donnée à ce sol par comparaison avec les autres terres, abstraction faite de ce qui peut y être planté; qu'il y pousse des pins ou des chênes, la valeur du terrain lui-même ne change pas; puisque l'on admet, avec raison d'ailleurs, que pour les essences feuillues la rente de la forêt est la croissance de son bois; il n'est aucune bonne raison de ne pas l'admettre pour les essences résineuses. La gomme qui sera produite ne provient que du travail de l'homme; elle est le produit d'une culture.

Ce système serait aussi en harmonie avec le mode de partage des récoltes adopté par les usages. Le produit résine est en effet réparti par moitié entre le propriétaire et le résinier. De même le revenu agricole forfaitaire afférend à un pignadar est légalement partagé entre eux dans la même proportion pour le calcul de l'impôt. Cette ventilation cesse d'être exacte si une portion de la résine rentre dans la rente du sol soumise à l'impôt foncier, parce qu'alors le profit agricole du maître devient inférieur à celui du résinier; au contraire, on fait cesser cette anomalie si on réserve la totalité de la résine pour l'application de l'impôt sur les bénéfices agricoles.

Ces raisons et aussi la grande simplicité qui subsisterait dans notre régime fiscal militerait en faveur de l'adoption d'un tel changement dans l'assiette de notre impôt foncier.

III. — Autre question relative à l'assiette de l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole. — Imposition des parcelles improductives d'un pignadar.

Le principe même de la légalité de l'impôt sur les bénéfices agricoles appliqué aux pignadars a été vigoureusement combattu. Mais son assiette a fait aussi l'objet de vives critiques et donné matière à des difficultés qui viennent à peine d'être tranchées. L'imposition des parcelles non gemmées a soulevé de nombreuses protestations et a opposé devant les Tribunaux administratifs le fisc et les propriétaires de pignadars.

Voici quel était l'aspect de cette question : le bénéfice de l'exploitation agricole servant de base à l'impôt était obtenu en multipliant la valeur locative majorée au préalable de 75 p. 100 ⁽⁷⁾ par des coefficients appropriés. L'Administration des Contributions directes, se fondant sur ces prescriptions légales, comprenait dans son calcul la totalité des terrains en nature de pins, dépendant du domaine exploité, que les arbres soient ou non gemmés. Les propriétaires forestiers, au contraire, soutenaient qu'il était dans l'esprit de la loi et qu'il était en tout cas conforme à l'équité d'exonérer de l'impôt sur les bénéfices agricoles les parcelles non exploitées en vue de la récolte de la résine au cours de l'année d'imposition. Voici extraite littéralement du *Bulletin du Comité forestier du Sud-Ouest* ⁽⁸⁾ la prétention des contribuables qui, après plusieurs hésitations, avait triomphé devant le Conseil de préfecture interdépartemental de Pau :

(7) Aujourd'hui 50 p. 100.

(8) Numéro de février 1929 sous la plume de M. R. Pallu, inspecteur des eaux et forêts, secrétaire général du Comité.

« Il est de toute équité, semble-t-il, que seules soient assujetties à l'impôt sur les bénéfices agricoles les parcelles qui au cours de l'année précédente ont produit un bénéfice, c'est-à-dire étaient en exploitation. Au point de vue juridique, cette thèse paraît parfaitement admissible au simple examen des textes de loi. La loi du 31 juillet 1917, modifiée par celles du 25 juin 1920 et du 13 juillet 1923, ne parle que des terres exploitées, de la consistance des exploitations au 1^{er} janvier précédant l'année de l'imposition et nullement de l'ensemble des parcelles composant la propriété de l'assujetti.

» Il n'est donc pas douteux qu'une parcelle qui n'a pas été soumise au gemmage au cours d'une année n'entre pas dans la catégorie des terres exploitées, au sens que lui donne la loi, puisqu'elle n'a donné aucun bénéfice imposable à la cédula des bénéfices agricoles. »

Un arrêté du Conseil de préfecture interdépartemental de Pau du 26 juillet 1928 accueillit cette thèse qu'il avait d'abord condamnée. Cette décision s'opposait nettement aux conclusions de l'Administration. Les motifs en étaient ainsi conçus :

« Considérant qu'en vertu des dispositions de l'article 17 de la loi du 31 juillet 1917 modifié par l'article 2 de la loi du 25 juin 1920, les bois industriels sont assujettis à l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole;

» Considérant qu'il résulte des travaux préparatoires de la loi du 25 juin 1920 que par « bois industriels » il faut entendre ceux dont le revenu n'est pas seulement constitué par la vente des coupes, mais dont l'exploitation consiste dans la récolte de produits divers tels que la résine ou l'écorce;

» Qu'en conséquence, les bois industriels ne pouvant

être soumis à l'impôt sur les bénéfices agricoles que s'ils ont fait l'objet au cours de l'année antérieure à celle de l'imposition, d'une exploitation autre que la coupe des arbres, ceux qui n'ont pas donné lieu à la récolte de produits industriels, bien qu'étant susceptibles d'en fournir, ne sauraient être compris dans la base dudit impôt;

» Considérant qu'en l'espèce, il résulte de l'instruction et qu'il n'est pas contesté par l'Administration des Contributions directes que les parcelles de jeunes pins appartenant au sieur... n'étaient pas au 1^{er} janvier 1927 productives de résine; que, dès lors, les jeunes pins dont s'agit ne rentrant pas dans la catégorie des « bois industriels » au sens de la loi du 25 juin 1920, c'est à tort qu'ils ont été imposés à la cédule des bénéfices agricoles;

» Que dans ces conditions, et sans qu'il soit besoin d'examiner si la période pendant laquelle les jeunes pins sont improductifs fait partie du cycle d'exploitation, il convient d'accorder au requérant une réduction de la contribution sur les bénéfices agricoles correspondant à la part d'impôt afférente aux 227 hectares plantés de pins non gemmés. »

Cet arrêté a fait l'objet d'un recours devant le Conseil d'Etat de la part de l'Administration, recours qui ne pouvait que triompher, la décision entreprise méconnaissant totalement le caractère *forfaitaire* de l'impôt sur les bénéfices agricoles. La distinction de parcelles productives et improductives équivalait à faire état dans une certaine mesure du revenu réellement produit par l'exploitation. L'Administration voulut bien, pendant la période qui précéda l'arrêt du Conseil d'Etat, observer cette jurisprudence défavorable et à titre de transaction tenir compte de l'improductivité de partie du pignadar en réduisant l'impôt de

25 p. 100; elle consentit de cette façon provisoirement « un forfait dans le forfait » qui ne pouvait théoriquement se défendre à aucun point de vue.

Cette mesure de modération ne résolvait pas le litige dans lequel le fisc devait faire triompher finalement les arguments qu'il avait développés en première instance. Ces moyens peuvent se résumer ainsi :

L'impôt cédulaire sur les bénéfices de l'exploitation agricole repose uniquement sur l'évaluation forfaitaire qui, seule, figure au rôle. Ce n'est qu'après l'émission du titre de recouvrement que le contribuable est autorisé à demander l'imposition suivant son bénéfice réel, en apportant les justifications nécessaires. Le bénéfice forfaitaire est légalement le produit de la valeur locative par un coefficient convenable et propre à chaque culture. Les assujettis ne sont plus astreints, depuis la loi du 3 août 1926, à faire la déclaration de leurs revenus cadastraux et l'Administration fait elle-même le calcul du revenu forfaitaire en répartissant les revenus annuels par nature de culture et en appliquant à chacun des totaux partiels les coefficients en vigueur.

Le législateur a choisi le forfait pour éviter aux redevables la tenue d'une comptabilité et à l'Administration un contrôle qu'il lui serait impossible de remplir; les éléments de fixation du bénéfice agricole sont à la portée des agents taxateurs; ce sont les données de la matrice cadastrale; conçoit-on qu'ils puissent, avec les moyens dont ils disposent, rechercher notamment la productivité ou la non-productivité des parcelles? Ce serait un travail qu'ils ne pourraient accomplir. Il y a là une difficulté d'ordre pratique.

Il faut aussi observer que le bénéfice agricole forfaitaire

est déterminé par exploitation et non pour chaque parcelle séparément. C'est le domaine, ferme ou métairie, qui est imposé, de sorte que, si l'ensemble de l'exploitation ne donne pas de profit, l'exploitant peut demander l'exonération (Cons. d'Et., 23 juillet 1924), même si la culture de certaines parcelles est bénéficiaire. Ce point n'est pas douteux. Lors de la discussion du projet de loi le rapporteur s'est exprimé ainsi : « Nous considérons que le bénéfice de l'exploitation doit être évalué au montant total du revenu net servant de base à l'impôt foncier » (J. O. 19 janvier 1917). Il a même été précisé que « s'il s'agit de remplacer par un forfait le système qui oblige le contribuable à rechercher son bénéfice réel, ce forfait sera ainsi établi : il fixera le bénéfice de toute *exploitation* agricole à la moitié de la valeur locative déterminée par l'article 3 de la loi du 31 décembre 1916 » et le ministre des Finances d'ajouter : « La Chambre avait retenu les deux tiers de la valeur locative pour toute exploitation d'un loyer supérieur à 5.000 francs, tandis que votre commission ne retient que la moitié de la valeur locative pour toutes les exploitations sans distinction. »

Il est donc certain que le législateur a voulu déterminer le bénéfice de l'exploitation prise dans le sens de domaine et non le bénéfice parcellaire. Plus tard la loi du 22 mars 1924, article 4, a obligé le propriétaire, dans le cas de renouvellement de bail ou de modification dans la consistance de l'exploitation, à faire une déclaration indiquant la contenance et le revenu cadastral de toutes les parcelles rattachées à cette exploitation et classées par nature de culture. Complétant ces dispositions, l'article 3 de la loi du 13 juin 1925 a décidé que la déclaration ne serait pas renouvelée tant qu'il n'y aurait pas de changement dans la

consistance de l'exploitation ou de modification sensible dans les natures de culture; qu'en ce qui concerne les baux à colonat partiaire la déclaration serait renouvelée à chaque modification du contrat et préciserait la désignation de l'exploitation, le nom du métayer entrant et la date d'entrée.

Nulle part, il n'est parlé de déclarations indiquant les parcelles improductives ou non exploitées du domaine. La loi, il est vrai, indique que le bénéfice forfaitaire repose sur la valeur locative « des terrains exploités ». Faut-il prendre cette expression dans son sens étroit? On doit répondre négativement en s'appuyant encore sur les considérations suivantes :

Le projet de la loi voté en 1916, par la Chambre, se référait à la valeur locative « de la propriété ». Le Sénat y a substitué la valeur locative « des terres exploitées », pour que soit exclue de la base de l'impôt « la valeur locative des bâtiments ruraux et du logement du fermier » (9). Par cette seule restriction le Sénat a implicitement entendu soumettre à l'impôt tous les terrains de l'exploitation et non les terrains en exploitation; autrement il l'aurait précisé. Ce qui fait dire à Pocquet, page 461, n° 2, que la valeur locative cadastrale des sols des bâtiments doit être retenue. Ce qu'a donc voulu la Haute Assemblée, c'est ne distraire de la base de l'impôt qu'une seule catégorie d'immeubles (immeubles bâtis); d'autre part, le ministre répondant à une question de M. Bellot, député (10), a spécifié que les propriétaires ne sont pas de plein droit exemptés pour les terrains incultes, mais qu'ils peuvent demander une réduction et même une exonération totale

(9) Sénat, séance du 30 novembre 1916 (J. O., 1^{er} décembre 1916, Débats parlementaires, p. 1012.

(10) J. O. 18 août 1920, p. 12053.

si le bénéfice réel de l'exploitation est inférieur au bénéfice forfaitaire. Et n'a-t-il pas fallu du reste un texte spécial ⁽¹¹⁾ pour exempter les terrains incultes de la zone dévastée délimitée par arrêté ministériel du 12 août 1919?

Plus particulièrement si les terrains complantés de jeunes pins improductifs devaient être exclus de la base de l'impôt, il faudrait aussi exclure les terrains plantés en vignes, en chênes-lièges, les oseraies, les oliveraies, etc., et par voie d'analogie les terrains momentanément en friche et en jachère. Il faut répéter qu'il est impossible à l'Administration de faire une telle distinction dans l'assiette de l'impôt. Et peut-on admettre que le législateur ait voté un texte fiscal dont l'application serait impossible?

La lande, dès qu'elle est plantée de jeunes pins, devient tout de suite un « pignadar » et ce pignadar constitue un bois industriel. Et cela au même titre que la terre labouable ensemencée en prairie naturelle ou complantée de jeunes vignes devient un pré ou un vignoble. En effet, si une revision de l'évaluation des propriétés non bâties intervenait à ce moment, la lande serait cotisée au tarif des bois de pins, la terre, au tarif des prés et des vignes ⁽¹²⁾. N'est-ce pas aussi au jour où le propriétaire plante une lande de bois qu'il bénéficie de l'exemption de l'impôt foncier; c'est donc que l'on estime que les travaux exécutés ont eu pour effet de changer définitivement la nature de culture. Cela ne peut se modifier durant le cycle d'exploitation que si l'on exécute des travaux; il ne suffit pas que l'on tire des produits naturels nouveaux; la terre, plantée de vignes improductives les premières années, n'en

(11) Loi du 23 juin 1920, dernier alinéa.

(12) Arrêt Cons. d'Et., 8 juillet 1927.

est pas moins un vignoble; elle n'est pas exonérée d'impôt du fait de son improductivité. Et lorsqu'une récolte est détruite entièrement par les intempéries, l'agriculteur ne pourrait-il pas demander que les parcelles atteintes soient exonérées? Non, car il a toujours la faculté d'opter pour la déclaration de son bénéfice réel si le forfait cesse de lui être favorable.

C'est d'ailleurs par cette considération que le Conseil d'Etat conclut dans son arrêté du 7 mars 1930, réformant l'arrêté du Conseil de préfecture interdépartemental de Pau du 26 juillet 1928 et rejetant définitivement les requêtes des propriétaires forestiers. Les attendus de cet arrêté sont ainsi conçus :

« Considérant que d'après l'article 2 de la loi du 23 juin 1920, modifiant l'article 17, § 1^{er}, de la loi du 31 juillet 1917, le revenu des bois industriels est soumis à l'impôt sur les bénéfices agricoles; que le système de l'évaluation forfaitaire du bénéfice agricole d'après le revenu cadastral attribué aux immeubles exclut nécessairement la possibilité de tenir compte du degré de productivité des diverses parties de l'exploitation; que le sieur... n'est dès lors pas fondé à se prévaloir de ce que certaines parcelles boisées exploitées en vue de la récolte de résine ne sont pas encore productives, pour demander que le revenu cadastral afférant auxdites parcelles n'entre pas en compte pour la détermination forfaitaire de ses bénéfices imposables;

» Considérant, d'autre part, qu'il appartient au contribuable qui estime être surtaxé de recourir à la procédure prévue par l'article 17, paragraphe final, de la loi du 31 juillet 1917 et dans ce cas, de demander à être taxé d'après le bénéfice réel de son exploitation en fournissant toutes les justifications nécessaires. »

Il faut évidemment penser que cette solution est définitive, autant que sont décisifs les arguments de l'Administration tirés des discussions parlementaires et déduits de l'identité de sort des parcelles de toute nature non encore productives en face du forfait fiscal. Ainsi se trouve justifié, en droit, ce forfait tel qu'il est établi pour la perception de l'impôt sur les bénéfices agricoles, ce qui ne veut pas dire qu'en fait son application doive se faire sans difficulté.

IV. — Recherche d'un mode de taxation équitable des pignadars à l'impôt sur les bénéfices agricoles.

Il est certain que ce mode de perception, même tempéré par la faculté de taxation du revenu réel, peut présenter de sérieux inconvénients si le forfait n'est pas adapté au revenu réellement perçu.

En effet, la faculté qu'a le propriétaire ou le résinier de réclamer son imposition sur son revenu réel est plus théorique que pratique, car elle impose à l'exploitant des comptes qu'il est souvent dans l'impossibilité de tenir, même de façon sommaire. La difficulté que peut rencontrer le grand propriétaire à tenir une comptabilité justificative résultant du caractère spécial des opérations d'exploitation est accrue encore pour le petit propriétaire exploitant et le métayer ne possédant qu'une instruction élémentaire. Beaucoup, sinon tous, préfèrent supporter un forfait onéreux que de s'astreindre à ouvrir des livres de comptes tenus à jour, alors que dans une autre branche de l'activité humaine : le commerce, la majorité des intéressés certainement plus cultivés que les terriens répugnent à le faire malgré une obligation légale.

Mais comment mettre le revenu de l'exploitation agri-

cole forfaitairement calculé en harmonie avec le bénéfice réel pour le rendre, sinon avantageux, du moins équitable pour l'exploitant de la forêt de pins? Il faudrait tout d'abord fonder le calcul du forfait sur une base sérieuse : le revenu cadastral de l'évaluation d'avant-guerre, même corrigé par un coefficient, ne correspond pas à la réalité. La revision des évaluations cadastrales actuellement en cours permettra une mise au point aussi juste que possible.

Pour ne pas bouleverser le mode actuel d'assiette de l'impôt sur les bénéfices agricoles, déduit du revenu foncier cadastral, il est possible de proposer le système suivant :

Le revenu total de l'exploitation agricole, à partager en matière de pignadars, entre le propriétaire et le résinier, est pour chaque classe de sol de pins et même pour tous les sols de pins, fonction dans la même proportion du revenu retenu pour l'évaluation cadastrale, que ce revenu consiste comme dans le passé en la somme du revenu bois et du revenu résine, ou qu'il se limite, ainsi qu'il a été proposé dans un précédent chapitre, au seul revenu bois.

Si la productivité en gemme variait trop sensiblement, il suffirait de faire varier le coefficient dont il sera ci-après parlé par classe de terrains.

Ceci posé, admettons que lors de la revision et suivant les cours pratiqués à cette époque, l'évaluation du revenu cadastral moyen calculé sur toute la période d'évolution de la forêt donne pour un hectare une somme A; le revenu net résine ou bénéfice de l'exploitation agricole est trouvé égal à la somme B; A et B sont sensiblement dans la même proportion pour tous les sols de pins; on a $\frac{B}{A} = K$ ou

$B = K \times A$, K étant le même pour tous les terrains de pins soumis à l'impôt. L'année de l'évaluation, le bénéfice agricole forfaitaire, très peu différent du bénéfice réel, sera KA , K étant le coefficient caractéristique du cours moyen des résines, C de l'année d'évaluation.

Les années suivantes le coefficient s'appellera k et variera comme ce cours moyen des résines qu'il est aisé de déterminer pour toute la région landaise; chaque année la commission spéciale existant actuellement déterminera la valeur k du coefficient par lequel sera multiplié le revenu cadastral pour obtenir le bénéfice de l'exploitation agricole; le calcul en sera particulièrement simple : si C est le cours des résines de l'année d'évaluation et c celui de l'année précédente l'imposition, k sera égal à $K \times \frac{c}{C}$.

Ainsi pourrait être chaque année très facilement fixé un bénéfice forfaitaire se rapprochant sensiblement du revenu agricole réel du pignadar et assurant une cotisation aussi juste que possible à la cédula des bénéfices de l'exploitation agricole retirés par les propriétaires forestiers et les résiniers du gemmage des pins.

V. — Exemption de l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole.

Il suffit de signaler, pour terminer, que l'article 226 nouveau du Code forestier exemptant de « tout impôt » pendant trente ans les parcelles de landes nouvellement plantées d'arbres ne saurait s'appliquer à la contribution sur les bénéfices de l'exploitation agricole.

Le propriétaire qui de nos jours, après défrichement et asséchement, planterait une lande de jeunes pins ne peut pas déduire du revenu forfaitaire servant d'assiette à cet

impôt celui qui correspond aux parcelles plantées et n'a droit à aucune exemption totale ou partielle.

Le législateur de 1857 n'a pu viser, en effet, un impôt qui n'existait pas encore : une solution analogue a déjà été donnée lorsque la même question s'est posée à l'occasion du vote de l'impôt général sur le revenu. Certains emprunts d'Etat émis avant 1914 bénéficiaient d'une exemption d'impôt sur le revenu, en l'espèce la taxe sur les valeurs mobilières établie par la loi de 1872. Cette faveur n'a pu être étendue au nouvel impôt sur le revenu global établi par la loi du 15 juillet 1914.

D'ailleurs, aucune contestation sérieuse ne s'est jamais produite sur cette question d'exonération de l'impôt des bénéfices agricoles des parcelles nouvellement plantées, de sorte qu'elle ne présente qu'un intérêt théorique.

CHAPITRE III

CONDITION FISCALE DU RESINIER

Les études qui précèdent traitent de l'assujettissement à l'impôt foncier et à l'impôt sur les bénéfices agricoles du propriétaire du pignadar. Les discussions qui se sont instaurées sur le soi-disant cumul des deux impôts et sur l'imposition des parcelles improductives ont apparemment laissé indifférent le résinier dont le statut fiscal est longtemps resté indéterminé. Au point de vue pratique, la question importe peu; le résinier, qu'il soit considéré comme salarié ou comme métayer, échappera le plus souvent à l'impôt sur le revenu par suite des abattements à la base propres aux différentes cédules où il pourrait être cotisé; mais son statut fiscal est théoriquement intéressant à étudier.

Le résinier est un travailleur manuel dont la rétribution est fonction du rendement qu'il obtient; il perçoit la moitié du prix de vente des résines versé par l'industriel ou la coopérative de distillation. Doit-on l'assimiler à un ouvrier à salaire variable, payé aux pièces d'après sa production, ou au contraire doit-on, en lui, voir un exploitant agricole, participant au partage des produits dont il assure la récolte?

S'il est permis d'hésiter entre ces deux solutions, il faut immédiatement écarter celle qui tendrait à reconnaître au

résinier le caractère d'entrepreneur et qui aurait pour conséquences son assujettissement à la cédula des bénéfices commerciaux.

Quelques décisions jurisprudentielles ont assimilé le résinier à un salarié, mais il faut observer qu'elles sont intervenues dans des conditions de fait telles qu'il semble que le droit ait cédé le pas à l'équité (1).

Il s'agissait, en l'espèce, de reconnaître au résinier, en s'inspirant des usages locaux, le privilège de l'ouvrier contre la faillite d'un adjudicataire de gemmes domaniales ou son droit de créance contre le propriétaire si celui-ci était privé des résines apportées à l'usine par la déconfiture du distillateur. Les juridictions civiles saisies statuèrent dans le sens favorable au résinier et semblèrent lui reconnaître la qualité d'ouvrier. Pourtant, malgré ces jugements, il semble de plus en plus difficile de ne pas assimiler le résinier au métayer au point de vue fiscal.

Telle est aujourd'hui la thèse de l'Administration des Finances. Telle est aussi la conclusion à laquelle arrive M. André Poudenx, dans son étude historique et juridique sur la condition du résinier (2). « Si l'on suit, pas à pas, dit-il, les articles de la loi de 1889 (3), on remarque que la situation du résinier s'y adapte merveilleusement. Le contrat de résinage est bien celui par lequel le possesseur d'un héritage rural le remet pour un certain temps à un preneur qui s'engage à le cultiver sous la condition d'en partager les produits avec le bailleur (art. 1). Le fruit de cet héritage rural, la résine, se partage par moitié sauf

(1) Tribunal de commerce de Mont-de-Marsan, 29 décembre 1921, 20 mars 1922; Tribunal civil de Mont-de-Marsan, 21 décembre 1922 et arrêt de la Cour de Pau, 20 novembre 1923 (faillite Dupis).

(2) André Poudenx, *Essai sur la condition juridique du résinier*. 1923.

(3) Loi du 18 juillet 1889 réglementant le bail à colonat partiaire.

stipulation contraire (art. 2), mais on partage le prix de la résine, non la récolte elle-même. Le résinier a, pour travailler ses arbres, ses instruments qui lui appartiennent personnellement (hapiot), tandis que les pots et crampons sont fournis par le propriétaire. Le résinier est tenu de soigner la forêt qui lui est confiée en bon père de famille (art. 4); il répond de l'incendie, des dégradations et des pertes arrivées en cours de bail, si l'on relève contre lui une faute grave (art. 4, alinéa 2); pratiquement sa responsabilité en cas d'incendie des forêts ne joue pas, mais elle est engagée en cas de bris de pots (lors des grèves par exemple); le propriétaire a la direction générale de l'exploitation (art. 5); il détermine le montant des carres, leurs dimensions; il ordonne d'apporter la résine à telle ou telle usine; la mort du propriétaire de la forêt n'interrompt pas le bail (art. 6) et la mort du résinier ne le fait pas cesser non plus immédiatement (art. 6); jusqu'à la fin de la campagne, il n'est pas rare de voir les membres de la famille poursuivre son travail (du reste traditionnellement le résinier est le plus souvent secondé dans son travail par ses enfants; le propriétaire n'a cependant aucun rapport avec les aides de son cocontractant). »

La seule contradiction apparente à cette qualité de métayer du résinier réside dans ce que celui-ci touche la moitié du prix de la résine sans conserver la propriété de sa part de récolte. Cette modalité semble résulter d'un usage fort ancien. Ne tient-elle pas à ce qu'à l'origine le propriétaire cuisait lui-même sa gemme en forêt, au milieu de ses propriétés? Le résinier, au lieu de recevoir en nature sa part dont il n'aurait eu que faire, la laissait au propriétaire qui lui en payait le prix au cours; puis la chaudière a été remplacée au ^{xix}^e siècle par l'atelier de

produits résineux appartenant au propriétaire qui distillait les gemmes de ses propriétés et des propriétés de ses voisins; enfin l'industriel traitant de plus grosses quantités de produits a installé dans la région des usines où les résines étaient apportées; les mêmes errements ont continué entre le propriétaire et le résinier et celui-ci a continué à toucher la moitié du prix de la résine dont le propriétaire a toujours disposé, ne la traitant plus lui-même comme autrefois, mais la vendant à l'industriel de son choix, ce qui justifie les décisions rendant le maître responsable vis-à-vis de son résinier de l'insolvabilité du distillateur.

En tout cas, le Conseil de préfecture départemental de Pau a été appelé à statuer sur cette question et il a qualifié le contrat de gemmage de bail à colonat partiaire. Son arrêté est ainsi conçu :

« Considérant que par son arrêté en date du 25 février 1927 le Conseil de préfecture a invité l'Administration à préciser les raisons pour lesquelles, dans son rapport, elle a conclu à une réduction des impositions du réclamant : si en particulier, et pour quels motifs, elle considère ou non que l'exploitation agricole telle qu'elle est pratiquée par le réclamant constitue une « exploitation directe à l'aide de » gens à gages ». Considérant qu'il y a lieu d'admettre conformément au Rapport du Directeur en date du 3 août 1927 que les rapports juridiques existant entre les propriétaires de lots de pins et les résiniers, ainsi que les conditions dans lesquelles s'effectue l'exploitation des bois industriels donnent au contrat de gemmage le caractère d'un bail de métayage ou à colonat partiaire; que les résiniers ne sont pas des salariés, mais de véritables métayers imposables suivant la loi du 22 mars 1924, article 5, pour leur

part dans le partage ou produit de la résine; qu'en conséquence M... est fondé à soutenir qu'il ne doit être cotisé qu'à raison de la moitié du bénéfice forfaitaire des forêts données au gemmage. »

Cette solution a prévalu et il est admis unanimement aujourd'hui que fiscalement le résinier, qu'il soit ou non en même temps colon partiaire des terres attachées à son pignadar pour les commodités de l'exploitation, doit être considéré comme un métayer passible de l'impôt sur les bénéfices agricoles. Des considérations d'ordre pratique firent qu'à l'origine le résinier a contesté cette taxation. Le résinier subissait l'influence des décisions judiciaires retentissantes dont il a été parlé plus haut qui lui attribuaient apparemment la qualité d'ouvrier; il avait surtout avantage, à la faveur de plus larges abattements à la base de cette cédula des traitements et salaires, à être considéré comme salarié lors de la première application de l'impôt ⁽⁴⁾. Mais au cours des années qui suivirent la rémunération du résinier atteignit des taux très élevés par suite de la hausse de la résine. Il fut vite exposé à être touché pour les salaires pour les sommes importantes qu'il percevait à l'atelier des produits résineux où le contrôle était facile; aussi, grâce à un forfait alors nettement favorable, il accepta sans hostilité son statut fiscal définitif, se bornant, dans ses congrès ⁽⁵⁾, à émettre le vœu de voir étendre les exonérations à la base de l'impôt sur les bénéfices agricoles. Satisfaction lui avait été donnée par

(4) En 1921 l'abattement à la base pour l'impôt sur les bénéfices agricoles n'était que de 1.250 francs, le surplus jusqu'à 2.000 étant compté pour la moitié et le surplus jusqu'à 3.000 pour les deux tiers; l'excédent était frappé en totalité tandis que les salaires bénéficiaient d'une exonération totale jusqu'à 10.000 francs.

(5) Notamment Congrès de Lesperon, année 1928.

la loi du 28 décembre 1928 qui répartissait le bénéfice agricole forfaitaire également entre le chef d'exploitation et les membres de sa famille. Cette répartition de l'impôt entre les membres du tinel raréfiait encore les cas d'assujettissement du résinier à l'impôt sur les bénéfices agricoles, puisque chaque travailleur bénéficiait de l'exonération légale qui est aujourd'hui de 2.500 francs par tête. Depuis la loi du 31 mars 1930 abrogeant la loi du 28 décembre 1928, cette division du bénéfice agricole a disparu, mais il demeure au profit de l'exploitant de nouvelles déductions d'impôts non seulement pour sa femme et les personnes à sa charge, mais aussi pour les membres majeurs de la famille travaillant avec lui. Cet abattement complémentaire à la base de 500 francs par personne rend très léger le poids de l'impôt sur les bénéfices agricoles pour le résinier, qui se trouve très rarement atteint par cette contribution à laquelle il est théoriquement cotisé, de sorte que son état fiscal ne présente plus grand intérêt pratique.

CHAPITRE IV

L'ADJUDICATAIRE DE GEMMAGE ET L'IMPOT

L'exploitant de la forêt de pins est donc assujetti, pour la récolte de la résine, à l'impôt sur les bénéfices agricoles, qu'il soit propriétaire ou résinier; mais il ne peut être cotisé à une autre cédula. La loi du 15 juillet 1880 l'exonérait déjà expressément de la contribution des patentes; aujourd'hui aucun impôt commercial ne peut l'atteindre à raison du caractère essentiellement agricole de son activité.

Mais s'il n'existe aucun doute sur le caractère civil des opérations du propriétaire et du résinier exploitant en concours le pignadar pour la récolte de la résine, en est-il de même lorsqu'elles sont pratiquées par un adjudicataire de gemmage?

L'adjudication publique du droit de gemmage des pins, qui tend d'ailleurs aujourd'hui à disparaître ⁽¹⁾, est un mode d'exploitation propre aux seules forêts domaniales, à l'exclusion des forêts communales dont la résine est vendue par amasses après sa récolte. L'adjudicataire acquiert aux enchères le droit de résiner pour son compte les pins pendant une durée de quatre années. La question s'est posée de savoir s'il pouvait, comme le propriétaire ou le résinier, vendre la résine récoltée en restant dans le cadre des opérations agricoles ou si, au contraire, il ne fai-

(1) L'Administration des eaux et forêts exploite de plus en plus le gemmage des pins en régie comme les communes,

sait pas alors acte de commerce et ne devait pas supporter les durs impôts frappant le négoce? C'est cette dernière solution qui avait été adoptée par le Conseil de préfecture des Landes dans un arrêté du 9 juillet 1921, qui contient toute la thèse administrative condamnée plus tard en Conseil d'Etat et dont les motifs étaient ainsi conçus :

« Considérant que l'article 16 de la loi du 31 juillet 1917 dispose qu'un impôt annuel est établi sur les bénéfices de l'exploitation agricole et que les articles suivants de la même loi emploient à dessein les mêmes termes d'exploitation et d'exploitant; que, pour que la prétention du requérant puisse être admise, il lui faudrait, aux termes des articles susvisés, justifier qu'il possède la qualité d'exploitant agricole et non de commerçant; qu'il ne le démontre, ni même ne l'allègue formellement;

» Considérant que le commerçant peut être défini : tout individu qui achète des fruits ou produits pour les revendre sans leur faire subir de transformation appréciable et dans le but de conserver la différence entre le prix d'achat et le prix de vente; qu'au contraire l'exploitant agricole est celui qui, par la direction des travaux appliqués à la terre, met le sol en état de porter des fruits et de donner des produits, et que son bénéfice réside dans la réalisation de ces fruits ou produits qu'il a, non pas achetés, mais créés par sa collaboration avec la nature;

» Considérant que si le rôle de l'adjudicataire de résine se bornait à acheter la résine et à la vendre, le caractère de commerçant lui appartiendrait sans conteste; mais qu'en fait et conformément au contrat, la résine ne lui est pas livrée, qu'il est obligé de la recueillir sur le tronc des arbres et que, ce faisant, il effectue une opération agricole;

» Mais considérant que s'il est exact qu'en récoltant la résine, l'adjudicataire accomplit une opération agricole, opération qui termine le cycle des travaux de la terre, labourage, ensemencement, etc., lesquels ont précisément pour objet de la préparer, cette opération agricole, qui est la récolte, ne constitue pas par elle-même un acte d'exploitation, car il n'y a d'exploitation que lorsqu'il y a initiative, entreprise aux risques et périls du chef d'entreprise, œuvre de direction, mais la récolte effectuée suivant des indications impératives, ainsi que c'est le cas pour l'adjudication de résines, est un travail purement matériel;

» Que si les bénéfices réalisés par l'exploitant à l'occasion de ce travail matériel de récolte sont taxés comme bénéfices de l'exploitation agricole, c'est uniquement parce que ce travail se rattache étroitement aux autres travaux de la terre qui sont des actes d'exploitation et conformément au principe que l'accessoire suit le principal; qu'en vertu de ce principe, l'adjudicataire de résines doit être regardé comme un commerçant, la principale opération dans l'espèce étant surtout financière, à savoir l'achat pour la revente, et la récolte du produit n'intervenant qu'à titre secondaire; que par suite l'adjudicataire de résines n'est pas plus un exploitant agricole, ni un producteur agricole, ni un agriculteur, que ne le serait l'acquéreur d'une récolte pendante ou d'un bois sur pied; que l'aléa couru par l'adjudicataire de résine et qui tient à l'incertitude sur la quantité du produit à récolter, ne saurait en rien changer la qualification fiscale de ce contribuable, ainsi que l'a parfaitement établi l'Administration des Contributions directes.... »

En se fondant sur ces motifs, le Conseil de préfecture

des Landes a taxé à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux l'adjudicataire de gemmage qui, selon lui, achetait simplement des gemmes pour les revendre. Cette solution ne pouvait prévaloir, car elle dénature le contrat d'adjudication de gemmage.

Le Conseil d'Etat a consacré, dans son arrêté du 20 mai 1927, cette opinion opposée fondée sur les véritables caractères de la jouissance concédée à l'adjudicataire :

« Considérant que pour maintenir l'imposition du sieur M... à la taxe sur le chiffre d'affaires, le Conseil de préfecture s'est fondé sur l'article 59 de la loi du 23 juin 1920, aux termes duquel est institué un impôt sur le chiffre des affaires faites en France par les personnes qui, habituellement ou occasionnellement, achètent pour revendre ou accomplissent des actes relevant des professions assujetties à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux institué par le titre I^{er} de la loi du 31 juillet 1917;

» Considérant, d'une part, qu'en vertu de l'article 2 de la loi du 23 juin 1920, modifiant l'article 17, § 1^{er}, de la loi du 31 juillet 1917, l'exploitation des bois industriels est soumise à l'impôt cédulaire sur les bénéfices agricoles; que si le tableau des coefficients applicable au chiffre d'affaires pour l'évaluation des bénéfices industriels et commerciaux mentionne les exploitants des bois résineux, il résulte des énonciations dudit tableau qu'il y a lieu de comprendre seulement sous cette rubrique « les marchands de bois qui exploitent eux-mêmes avec l'aide des scieries travaillant à façon et ceux qui vendent des bois de sapin qu'ils achètent au producteur ou qu'ils importent de l'étranger »;

» Considérant, d'autre part, qu'il résulte de l'instruc-

tion que la récolte de la résine ne s'obtient qu'à la suite d'une série d'opérations de culture qui s'échelonnent sur une période de plusieurs mois et que l'importance de cette récolte dépend du degré d'habileté montrée par l'adjudicataire dans les soins particuliers qu'il doit donner aux arbres; que dans ces conditions, le contrat par lequel un propriétaire concède à un adjudicataire l'exploitation de pins résineux a le caractère non d'un contrat de vente d'une quantité déterminée de résine mais d'un contrat de louage de terrain planté en arbres susceptibles de produire une quantité variable de résine;

» Considérant qu'il résulte de ce qui précède que l'adjudicataire du gemmage de pins résineux qui vend la résine par lui récoltée ne saurait être regardé ni comme accomplissant des actes relevant des professions assujetties à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, ni comme achetant pour revendre... »

La décision prise par le Conseil d'Etat est très juridique. L'adjudicataire acquiert en effet la jouissance d'une propriété boisée qui ne devient frugifère que par le travail de l'homme. C'est un véritable louage d'immeuble, pour une période déterminée en vue d'une exploitation sylvicole conforme aux usages et aboutissant à la récolte de la résine.

L'adjudication de gemmage n'est qu'un louage à ferme aux enchères et son bénéficiaire ne peut être considéré comme achetant la résine, puisqu'au moment du contrat, cette matière n'existe pas et que seul le travail de l'exploitant la produira. Peut-on considérer la récolte de la résine, ainsi que l'a fait le Conseil de préfecture des Landes, comme un simple fait matériel de ramassage et considérer l'adjudication de gemmage comme un achat de récolte sur pied ou de fruits pendant par les branches? In-

contestablement non, car la résine ne coule qu'à la suite de travaux continus se prolongeant pendant six mois suivant une méthode appropriée. Ne faut-il pas, après avoir piqué le pin et disposé les crampons et pots, renouveler chaque semaine l'entaille faite à l'arbre pour assurer la continuation de la récolte ? Cette façon culturale n'est-elle pas plus importante que celle qui précède la fenaison ? Et pourtant personne n'a contesté la qualité d'exploitant agricole à celui qui, jouissant d'une prairie, consomme ou fane l'herbe poussée naturellement avec ou sans apport d'engrais.

Peut-on davantage parler de spéculation, puisque l'adjudicataire du gemmage des forêts domaniales doit payer à l'Etat une redevance qui est fixée définitivement en fin de campagne en tenant compte des cours de la résine, de sorte que le profit restant à l'adjudicataire ne comprend que le bénéfice de l'exploitation agricole qu'il a entreprise à l'exclusion de tout bénéfice aléatoire qui résulterait des variations de prix de la matière récoltée ? Il faut aussi considérer que si des industriels sont souvent déclarés adjudicataires du gemmage des pins de l'Etat, cela ne peut changer la nature du contrat; fréquemment d'ailleurs de simples résiniers, seuls ou associés, obtiennent eux-mêmes, en enchérissant, la possibilité de s'assurer pour leur compte l'exercice de leur profession.

L'adjudicataire du gemmage d'une forêt de pins ne peut donc être assujetti aux impôts commerciaux. Il accomplit, en effet, des actes essentiellement civils et ne se différencie en aucune façon de celui qui trouve dans son titre de propriétaire, de métayer ou de fermier, le droit de pratiquer le résinage des pins qui est finalement une exploitation agricole, puisque la loi et l'Administration imposent son profit à la cédula des bénéfices agricoles.

CHAPITRE V

LA DISTILLATION DE LA RESINE PAR LE PROPRIETAIRE FORESTIER ET LA CONTRIBUTION DES PATENTES

Le caractère agricole des opérations auxquelles se livrent les producteurs de résine, qu'ils soient propriétaires, métayers, résiniers ou adjudicataires de gemmage, ne pouvant être mis en doute, il en résulte que ces divers exploitants échappent aux impôts commerciaux et ne peuvent être taxés qu'à l'impôt sur le revenu de l'exploitation agricole. Ils sont également exonérés de la contribution des patentes que l'on considère souvent à tort comme un impôt exclusivement commercial et qui frappe toutes les professions non exemptées expressément; depuis la loi du 31 juillet 1917 cette contribution n'existe plus en principal comme impôt d'Etat, mais continue à alimenter par les centimes additionnels les budgets départementaux et communaux. Elle demeure donc une imposition non négligeable, les charges des collectivités locales tendant à s'accroître d'année en année. La patente n'est pas payée par l'agriculteur : il en est dispensé par la loi du 15 juillet 1880, de sorte que, s'il se borne à vendre la résine produite par ses pins, l'exploitant n'est pas atteint par l'impôt. Mais en est-il de même s'il distille la gemme récoltée? C'est qu'en effet la résine a cessé de-

puis plus d'un siècle d'être utilisée sous sa forme brute. Elle est aujourd'hui transformée en une série de produits : essence de térébenthine, colophane et brais. Il est né dans la région forestière du Sud-Ouest une industrie assurant la distillation de la résine dans des ateliers importants et facilitant ainsi, par le commerce, l'écoulement des produits de la sylviculture locale. Les distillateurs achètent la résine aux propriétaires et en revendent les dérivés : ils sont comme les industriels et commerçants assujettis non seulement à la contribution des patentes, mais à tous impôts qui frappent les opérations commerciales.

Mais quelle est à l'égard de l'impôt et tout d'abord à l'égard de la patente, la situation du propriétaire qui distille lui-même ses résines, soit individuellement, soit collectivement, par l'intermédiaire d'une société coopérative de propriétaires forestiers ?

Le propriétaire distillateur échappe à la contribution des patentes aux termes de la loi du 15 juillet 1880 ; ce texte, fort précis, assujettit à la patente tout commerce, industrie ou profession, et il faut comprendre par profession toute manifestation habituelle et continue de l'activité d'une personne physique ou morale, sauf les cas d'exception prévus par la loi.

Le propriétaire qui distille sa gemme devrait donc être soumis à la patente s'il ne pouvait bénéficier d'une exemption ; mais celle-ci existe à son profit et résulte des dispositions de l'article 17, § 3, de la loi de 1880, ainsi conçu : « Ne sont pas assujettis à la patente... les laboureurs et cultivateurs seulement pour la vente et la manipulation des récoltes et fruits provenant des terrains qui leur appartiennent et par eux exploités... »

Le législateur a excepté de l'application de la patente « la manipulation des récoltes ». Il n'a pas dit « transformation » mais c'est bien l'interprétation qu'il faut donner de ce texte qui s'éclaire par la lecture des lois qui l'ont précédé. L'article 17 de la loi du 15 juillet 1880 aujourd'hui en vigueur est la reproduction intégrale de l'article 13 de la loi du 25 avril 1844 ayant fixé les règles d'établissement de la patente. Or cet article avait été lui-même modifié par l'article 18 de la loi du 15 mai 1850, en ce sens que ne devaient pas être considérées comme exonérées des patentes « les transformations des récoltes, pratiquées au moyen d'agents chimiques, de machines ou ustensiles autres que ceux servant aux travaux habituels de l'agriculture ». Mais cette restriction avait été supprimée par une loi du 27 juillet 1870, de sorte que du rapprochement de ces textes dont la loi du 15 juillet 1880 a seulement assuré la refonte et la codification, il est possible de déduire que l'exonération de la patente profite actuellement à toutes les transformations de récoltes faites par les agriculteurs, même par des procédés scientifiques. Ces textes s'appliquent à la sylviculture, comme à l'agriculture proprement dite; la distillation de la résine, qui au surplus n'est qu'une simple opération physique, n'est donc pas assujettie à la contribution des patentes.

Aucune discussion judiciaire ne s'est jamais établie sur ce point : au contraire, lorsque incidemment les Tribunaux administratifs ont eu à examiner la question, ils ont implicitement décidé que la transformation de la résine par le producteur n'était pas passible de la patente. Cette exemption s'étend aux sociétés coopératives constituées par les propriétaires forestiers pour distiller les

résines de leurs exploitations et vendre les produits résineux en provenant. La question était fort importante pour la région landaise, car si le cas du propriétaire distillateur est assez rare, les sociétés coopératives de distillation s'y sont beaucoup développées depuis la guerre. Devant l'essor de la coopération agricole qu'il tend à favoriser sous toutes ses formes, le législateur a édicté une mesure de faveur au profit des coopératives agricoles qu'il exonère de la patente. La loi du 5 août 1920 sur le Crédit mutuel agricole dit dans son article 34 : « Les sociétés de Crédit agricole sont exemptées du droit de patente. Il en est de même pour les sociétés déterminées par l'article 22 de la présente loi. » Les sociétés visées sont notamment « les sociétés coopératives agricoles constituées en vue d'effectuer ou de faciliter toutes les opérations concernant la production, la transformation, la conservation et la vente des produits agricoles provenant exclusivement de l'exploitation des associés ». Le mot transformation ici est écrit et nul doute ne peut subsister sur la portée de l'exonération. Mais cet avantage ne profite aux coopératives de distillation qu'à la condition expresse qu'elles ne traitent que les gemmes produites par les exploitations agricoles de leurs adhérents. Cette exigence tout à fait normale, diversement interprétée, a été à la source de quelques conflits dans le cas particulier où l'adhérent était un adjudicataire de gemmage. Le Conseil de préfecture des Landes⁽¹⁾ tout en reconnaissant que les sociétés coopératives de distillation devaient être exemptées de la patente par application de la loi du 5 août 1920, a rejeté, dans des cas particuliers, les requêtes qui lui étaient pré-

(1) Arrêtés des 7 décembre 1923 et 1^{er} mars 1924.

sentées en raison de ce qu'une partie de la gemme distillée aurait été apportée par des adhérents adjudicataires de gemmage à qui il refusait la qualité d'exploitants agricoles. Cette thèse erronée, qui a été étudiée au chapitre précédent, a été condamnée par le Conseil d'Etat ⁽²⁾; depuis plusieurs années les adjudicataires de gemmage sont considérés, à l'égal du propriétaire et du métayer, comme faisant uniquement une opération agricole et leur présence au sein d'une coopérative de distillation ne prive plus celle-ci de la faveur de la loi de 1920.

Les producteurs de résine, quelle que soit leur qualité, qu'ils agissent individuellement ou collectivement, se trouvent donc exemptés de toute patente à l'occasion de la distillation de leurs gemmes et de la vente des produits résineux en provenant.

(2) Arrêt du 20 mai 1927.

CHAPITRE VI

LE PRODUCTEUR DISTILLATEUR DE RESINE ET LES IMPOTS COMMERCIAUX

Les impôts frappant le commerce et l'industrie sont dans notre législation fiscale une charge pour le négoce tant en raison de leur taux élevé que de l'absence de dégrèvements à la base. L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, perçu en remplacement du principal des patentes commerciales depuis le vote de la loi du 31 juillet 1917, et la taxe sur le chiffre d'affaires créée par la loi du 25 juin 1920, pour ne citer parmi les contributions nouvelles que les plus importantes, pèsent sévèrement sur l'activité économique du pays et contribuent dans une forte proportion à l'équilibre d'un budget surchargé par des pertes de la guerre.

Aussi ne faut-il pas s'étonner que certaines catégories de contribuables, dont la qualité n'était pas nettement fixée, aient tenté de se soustraire à ces impôts. Le propriétaire distillant ses propres résines et vendant les produits de cette transformation s'est refusé à acquitter les impôts commerciaux; la même attitude a été prise par les Sociétés coopératives de propriétaires forestiers pratiquant en commun des opérations ayant le même caractère que celles qu'effectue individuellement le propriétaire distillateur. Pour le producteur distillateur de résine, la

question était essentielle : les impôts commerciaux, s'agirait-il même d'impôts directs, sont pour la plupart supportés en définitive sur le marché intérieur, par l'acheteur et le consommateur; ils deviennent ainsi des impôts indirects, sauf le cas de crise de surproduction où ils s'imputent sur les bénéfices du négociant. L'application de l'impôt sur le chiffre d'affaires n'a-t-elle pas immédiatement provoqué un relèvement des prix de détail ? Cette incidence de l'impôt n'existe pas dans la même mesure pour le vendeur de produits résineux; ces marchandises suivent rigoureusement des cours fixés à l'étranger et en France par les Etats-Unis, pays régulateur du marché. L'impôt acquitté par le vendeur est intégralement supporté par lui et il était essentiel qu'il sache s'il devait légalement y être assujéti.

La loi du 31 juillet 1917 a créé la cédule des bénéfices industriels et commerciaux à l'effet de frapper les revenus réalisés par tous ceux qui, habituellement et périodiquement, effectuent des actes de commerce. A cet impôt direct s'ajoute l'impôt sur le chiffre d'affaires créé par la loi du 23 juin 1920; il consiste actuellement en une taxe de 2 p. 100 sur le chiffre des ventes frappant les personnes qui font des opérations relevant des professions assujetties à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Pour refuser le paiement de ces impositions les propriétaires vendant les produits résineux provenant de leurs propres résines soutenaient que la distillation de leurs gemmes n'était que le prolongement normal et usuel de la production et de la récolte de la résine et que par suite ils n'étaient redevables que de l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole.

L'Administration combattit cette prétention qui fut

aussi repoussée par les Tribunaux. Cette solution est-elle juridique ? Le propriétaire des bois de pins distillant isolément ou en commun les résines produites par son fonds accomplit-il un acte de commerce ou, au contraire, cette activité n'a-t-elle pas un caractère exclusivement civil ?

Tout d'abord s'est posée une question d'ordre général. Un agriculteur déjà assujetti à l'impôt sur les bénéfices agricoles peut-il être taxé à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, s'il transforme ses produits avant de les vendre ? Dès l'origine, l'Administration a manifesté son point de vue. Répondant à une question qui lui était posée le 29 janvier 1922, le ministre des Finances a émis à ce sujet l'opinion suivante :

« D'une manière générale, la transformation par les agriculteurs des produits de leur récolte doit être considérée pour l'assiette des impôts cédulaires sur les revenus, comme rentrant dans la catégorie des opérations agricoles et les bénéfices qu'elle leur procure ne peuvent être atteints que par l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole. Toutefois, si les installations utilisées pour cette transformation présentent le caractère de véritables établissements industriels, les intéressés doivent être considérés comme se livrant à une opération industrielle et soumis, pour les bénéfices qu'ils en retirent, à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Suivant les conditions dans lesquelles ils opèrent, les viticulteurs charentais qui transforment leurs vins en eaux-de-vie sont donc susceptibles ou non d'être assujettis, pour les bénéfices de la distillation, à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. » (1).

(1) *J. off.* 22 mars 1922, Chambre, débats parlem., p. 973, col. 3.

Ainsi l'application des impôts commerciaux à une transformation de récolte résulterait du caractère industriel des installations utilisées. C'est là une question de fait fort délicate, soumise à l'appréciation des agents taxateurs sous le contrôle des Tribunaux administratifs. Cette tendance s'est manifestée à nouveau pour le cas particulier de la transformation du lait en beurre. Questionné sur ce point, le ministre des Finances a fait, le 28 décembre 1923, la réponse suivante :

« L'Administration estime que lorsque les moyens qu'elles mettent en œuvre pour la transformation du lait sont de nature à conférer à leur exploitation un caractère industriel, les laiteries coopératives sont, en l'état actuel de la législation, passibles de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, quel que soit, d'ailleurs, l'emploi donné à leurs bénéfices. Toutefois, cette question est actuellement soumise à l'examen du Conseil d'Etat. » (2).

C'est, en effet, cette haute juridiction qui a sanctionné l'avis du ministre et décidé dans diverses espèces, contre les réclamants, que la transformation de récoltes était passible de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux en raison du caractère industriel des installations mises en œuvre. Il faut citer notamment un de ces arrêts du 28 mai 1925, relatif à la fabrication du sucre de betteraves dont il est utile de retenir les considérants qui se retrouvent, avec quelques variantes, dans les autres décisions judiciaires :

« Vu la loi du 31 juillet 1917 :

» Considérant que si les sieurs... ne distillent que des

(2) *J. off.* 18 janv. 1924, Sénat, débats parlem., p. 48, col. 1.

betteraves provenant de leurs récoltes, ils ne sauraient être regardés comme effectuant, à titre agricole, des opérations qui ne seraient que l'accessoire ou le prolongement normal de leurs travaux de culture et comme ne réalisant, en conséquence, que des bénéfices de caractère agricole; que les profits obtenus revêtent, au contraire, eu égard aux conditions particulières de l'exploitation dont s'agit, notamment au nombre des ouvriers employés, à l'importance des installations, des bâtiments et du matériel, le caractère de bénéfices industriels; que, dès lors, c'est par une exacte application de l'article 2 de la loi du 31 juillet 1917 que les requérants ont été assujettis et maintenus à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, en raison des produits dont s'agit... »

Le critérium permettant de juger le caractère de la transformation envisagée réside dans le fait qu'elle n'est pas un prolongement normal des travaux de culture, par suite de la nature des moyens matériels utilisés qui donnent à l'entreprise un caractère industriel. Cet argument se retrouve dans l'arrêt du Conseil d'Etat du 30 juillet 1925 sur la distillation de la résine par les producteurs : « La société, y est-il dit, ne saurait être regardée comme effectuant, à titre agricole, des opérations qui ne seraient que l'accessoire ou le prolongement normal des travaux forestiers de ses membres et comme ne réalisant en conséquence que des bénéfices agricoles; les produits obtenus revêtent au contraire, eu égard aux conditions particulières d'exploitation dont s'agit, notamment à l'importance des installations, des bâtiments et du matériel, le caractère de bénéfices industriels. »

Le Conseil de préfecture des Landes, dans un arrêté rendu le 16 décembre 1925, a étudié de très près cette inté-

ressante question dont il possédait le mieux les données et il a essayé de déterminer la limite séparant l'agriculture de l'industrie dans le cas d'intérêt local qui lui était soumis; la discussion à laquelle cette juridiction s'est livrée résume et oppose les arguments présentés par les producteurs distillant leurs résines et la thèse de l'Administration. Voici les principaux motifs de cet arrêté :

« Considérant que si le titre I de la loi précitée (loi du 31 juillet 1917) n'a pas défini ce qu'il faut entendre par « professions industrielles et commerciales », il résulte des travaux préparatoires que, pour opérer la discrimination entre les opérations agricoles d'une part, industrielles et commerciales d'autre part, on doit se référer aux indications fournies par le Code de commerce;

» Considérant qu'aux termes de l'article 1^{er} de ce Code « sont commerçants ceux qui exercent des actes de commerce »; que l'article 642 répute actes de commerce — outre les achats de denrées et de marchandises en vue de la revente — différentes opérations pour lesquelles il n'est plus fait mention d'achat et de vente, notamment « toute entreprise de manufactures » (alinéa 3); que l'on doit alors se demander si les opérations du sieur... constituent une entreprise de manufacture dans le sens large qui est donné à ce mot, et par suite tombent sous le coup de l'impôt sur les B. I. C.;

» Considérant que, d'après la doctrine, la transformation des matières premières est une opération commerciale (*lato sensu*) (Lyon-Caen et Renault, *Manuel de droit commercial*, 13^e éd., p. 22 et 134) et que cette règle ne souffre d'exception que lorsqu'il s'agit d'une mise en œuvre accessoire ayant avec l'agriculture un lien intime;

» Considérant, par suite, que la transformation du

raisin en vin, du lait en beurre, du blé en farine, de la betterave en sucre, de l'olive en huile, etc., est par nature une opération industrielle; qu'il doit en être de même pour la distillation de la résine, sous réserve de l'application de la théorie de l'accessoire;

» Considérant, du reste, que pour opérer de ce point de vue le rattachement de l'industrie à l'agriculture, on ne saurait faire état de l'importance respective des bénéfices industriels qui auraient été réalisés par un individu ou une société dont l'activité s'étend à ces deux domaines; qu'il a été jugé par le Conseil d'Etat (24 novembre 1924), pour l'application de la loi du 31 juillet 1917, que lorsqu'un contribuable est en raison de la diversité d'origine de ses ressources imposable à des cédules différentes, il est interdit de rechercher si l'une des sources de revenu a un caractère secondaire, par rapport à l'autre, et de cotiser l'intéressé pour l'ensemble de ces revenus, d'après les règles applicables à l'un seulement des impôts dont il est passible;

» Considérant qu'il découle de cette interprétation qu'alors même qu'il serait établi que l'avantage que les requérants ont trouvé à convertir leur gemme en produits résineux serait infime, par rapport aux profits que leur a procurés l'exploitation incontestablement agricole de leurs propriétés, on ne pourrait les assujettir pour le tout à l'impôt sur les bénéfices agricoles; que pour qu'il en fût autrement, il faudrait qu'il fût prouvé que les opérations de distillation considérées, lesquelles ne rentrent pas théoriquement dans les travaux de la terre — car le cycle agricole se termine avec la récolte des fruits — sont en fait le prolongement normal et usuel de la sylviculture, parce que ce sont les propriétaires forestiers eux-mêmes

qui les effectuent; sous ce rapport, il faut ajouter que les conditions matérielles ou même financières de la transformation ne sont à envisager qu'uniquement dans la mesure où elles donnent à présumer que des agriculteurs proprements dits effectuent, d'une façon courante, l'opération dont il s'agit;

» Considérant que si l'on applique cette règle à la distillation de la gemme, on est conduit à distinguer, selon les époques, qu'il est incontestable qu'anciennement l'opération était faite par le récoltant lui-même, avec des moyens rudimentaires d'ailleurs, à feu nu, dans la forêt, et les actes de vente spécifiaient alors que telle pièce de terre était vendue avec sa chaudière;

» Qu'il en est tout autrement aujourd'hui; que quelle que soit la cause de cette évolution, que cette cause soit scientifique et tienne aux progrès de la chimie, ou qu'elle soit d'ordre administratif et relève de l'interdiction d'allumer du feu dans la forêt, on reconnaît, unanimement, qu'à présent, il n'est pour ainsi dire aucun exploitant qui distille individuellement sa gemme; cette transformation est, soit l'œuvre d'industriels qui achètent la matière première, soit, dans une faible proportion, l'œuvre de sociétés coopératives de propriétaires forestiers, lesquelles font parfois acte de commerçants en traitant avec des tiers;

» Que, d'ailleurs, les propriétaires qui composent ces sociétés se sont groupés, moins en vertu de la nécessité d'écouler le produit agricole, que pour s'approprier les bénéfices de la distillation; il en aurait été autrement, selon le représentant des requérants, pendant la période litigieuse, et les événements auraient poussé le sieur... à se faire industriel parce qu'il ne trouvait plus d'acheteur

de la gemme; qu'en fût-il ainsi, ce concours de circonstances anormales et momentanées qui n'ont pas même décidé la plupart des propriétaires à imiter l'exemple du sieur... ne saurait faire échec aux usages suivis dans le département des Landes.

» Qu'il suit de là que l'on ne peut pas dire que la distillation qu'a effectuée le requérant, fût-ce selon une méthode primitive analogue à celle qu'employaient jadis les propriétaires de pins, ait été, à la date où les faits se sont passés, le prolongement usuel de la sylviculture; et, puisque cette transformation, qui n'est pas accessoirement agricole, est industrielle par nature, c'est à bon droit que le sieur ... a été assujetti à la taxe sur le chiffre d'affaires, en tant qu'accomplissant des actes qui relèvent d'une des professions passibles de l'impôt sur les B.I.C., savoir, dans l'espèce, la profession de fabricants de produits résineux. »

La conclusion à laquelle parviennent les juges administratifs de la région forestière landaise est bien celle qui avait été adoptée par le Conseil d'Etat; la distillation de la résine par ses producteurs n'est pas le prolongement normal et usuel de la sylviculture, c'est une opération industrielle soumise aux impôts commerciaux.

Tout en respectant le principe de cette décision, n'est-il pas possible d'arriver à une solution opposée en appréciant autrement la fonction du propriétaire distillateur.

Celui-ci se trouve assimilé, par le Conseil de préfecture des Landes, à un entrepreneur de manufactures, seule catégorie où il soit possible de le ranger pour lui attribuer, aux termes de l'article 642 du Code de commerce, la qualité de commerçant. Quel est donc le rôle d'une entreprise de manufactures ? Elle a pour but la transformation de matières

premières en produits nouveaux. Le manufacturier peut, soit acheter la matière brute, et la revendre transformée, soit la recevoir de ses clients à qui il la rend modifiée en percevant le prix de sa façon. Peut-on qualifier de manufacturier le producteur qui a tiré les richesses naturelles de son fonds, même s'il a recours, pour les transformer, à des procédés mécaniques ou chimiques, mis en œuvre grâce à un certain outillage ? N'est-il pas plutôt un créateur qu'un agent de circulation des richesses qu'il livre à la consommation ?

Lorsque le propriétaire qui exploite son fonds joint à son exploitation agricole une entreprise manufacturière, il n'est pas douteux qu'il devient commerçant s'il fabrique ses produits non seulement avec ses récoltes, mais aussi avec celles apportées par des étrangers.

Mais, au contraire, s'il transforme seulement les produits de sa propriété, peut-on dans tous les cas déduire la même conclusion ? Il faut, semble-t-il, faire une distinction. Pour que la transformation puisse être considérée comme commerciale, il faut qu'elle soit, ainsi que le dit le Conseil d'Etat et avec lui le Conseil de préfecture des Landes, le prolongement normal et usuel de l'exploitation agricole qu'elle complète. Pour conserver ce caractère il faut qu'elle tende seulement à donner aux récoltes une valeur marchande, les produits ne cessant d'être des produits naturels bien qu'ils aient changé de forme, lorsque celle qui leur est donnée est indispensable pour leur conservation ou leur utilité. Dans ce cas l'installation qui réalise cette transformation doit être considérée simplement comme l'annexe, la dépendance d'une exploitation qui, envisagée dans son ensemble, conserve un caractère agricole et par conséquent civil. Ce principe a été posé

par la Cour de cassation dans des arrêts des 12 mai 1875 et 17 mars 1913.

Il semble possible de retrouver ces caractéristiques dans la distillation des gemmes par le propriétaire récoltant.

La création des produits résineux n'est-elle pas une opération indispensable à la conservation de la récolte? Il est certain que la résine ne peut subsister à l'état naturel; exposée à l'air elle s'altère rapidement en perdant son principe le plus volatil et le plus précieux : l'essence de térébenthine. D'autre part, la gemme brute n'est d'aucune utilisation directe depuis qu'a disparu la torche de résine qui éclairait les habitations landaises. Si loin que l'on remonte dans le passé on trouve que la gemme a toujours été transformée en produits résineux par l'action de la chaleur; cette opération était faite à l'origine de façon très rudimentaire par les propriétaires eux-mêmes avec un alambic de fortune qui se trouvait attaché à la propriété et formait un immeuble par destination. Le résultat de la sylviculture n'était donc pas la gemme, mais bien le produit cuit ou distillé⁽³⁾.

On suit au cours du xix^e siècle l'évolution de cet usage originaire pour des raisons d'opportunité. Les résines sont groupées pour leur distillation par les propriétaires les plus importants qui opèrent à façon pour le compte

(3) Tel n'est pas le cas des producteurs de betteraves qui n'ont jamais à aucun moment recouru individuellement aux réactions chimiques utilisées pour la production du sucre. Tel n'est pas non plus le cas du producteur de choux transformant ces légumes. Sur cette espèce le Conseil de préfecture de Lyon statue en ces termes qui constituent un argument *a contrario* en faveur de la thèse des propriétaires landais : « Considérant qu'il ne saurait être contesté que la transformation du chou en choucroute n'est nullement indispensable pour permettre aux producteurs d'écouler leur récolte, celle-ci n'étant vendue qu'exceptionnellement sous forme de choucroute... » (Conseil de préfecture de Lyon. 9 décembre 1927.)

de leurs voisins en même temps qu'ils le font pour leur propre compte. Les défenses de faire du feu en forêt, les perfectionnements apportés à la distillation favorisent cette centralisation. Des usines se créent alors, dans certains centres, exploitées par des industriels qui parfois ne sont même plus propriétaires; — ce sont les ateliers de produits résineux dont l'industrie s'est développée par l'accroissement de la production résinière résultant du boisement progressif de landes demeurées incultes jusqu'au milieu du siècle dernier.

Il est constant qu'à l'origine, comme de nos jours, pour certains gros propriétaires et les coopératives de distillation, les producteurs transformaient eux-mêmes isolément leurs gemmes; ces errements n'ont évolué dans l'ensemble du pays que parce que les producteurs n'avaient plus la possibilité de distiller dans de bonnes conditions et ne pouvaient retirer de leurs produits le même rendement que les nouvelles usines munies d'un matériel moderne.

Mais n'est-ce pas la situation que l'agriculture a connue dans la production du lait et sa transformation en beurre et fromage? Le petit propriétaire rural ne faisait-il pas autrefois son beurre lui-même?, n'a-t-il pas recouru aux ramasseurs de lait pour écouler son produit dès que l'outillage de l'industrie fromagère a permis la vente à de meilleurs prix? Aujourd'hui, parvenant à s'affranchir de ces industries transformatrices, il a fondé de nombreuses laiteries coopératives pour s'assurer le profit de la transformation du lait. Même évolution et même aboutissement entre ces deux productions du lait et de la résine. Elles sembleraient devoir profiter du même régime fiscal; mais les laiteries coopératives bénéficient seules de

l'exonération des impôts commerciaux. Contrairement, en effet, à ce que pourrait faire croire l'arrêté du Conseil de préfecture des Landes précité qui déclare à tort que la transformation du lait par le producteur peut être industrielle par sa nature, la fabrication du beurre et du fromage ne peut présenter ce caractère, quelle que soit l'importance des moyens mis en œuvre (Conseil d'Etat du 22 février 1924); mais le même régime est refusé à la fabrication des produits résineux. Pourquoi ne pourrait-on pas aussi, contre l'interprétation du fisc, objecter que la gemme brute n'est d'aucun usage, tandis que le lait est habituellement livré au consommateur à l'état naturel ?

L'argument tiré de l'importance du matériel et du personnel utilisé pour la distillation de la résine est-il décisif ? La distillation, qui n'est qu'une simple opération physique, sans réaction chimique, se réalise avec un matériel relativement simple. Le personnel est très réduit, puisque la distillation de la résine produite par plus de 500 résiniers est couramment opérée avec moins de 10 ouvriers.

Ces considérations militent en faveur de la non-commercialité des opérations du propriétaire-distillateur qui tendent à donner au produit une forme indispensable à sa conservation et paraissant être, avec la généralisation des sociétés coopératives de distillation, le prolongement normal et l'aboutissement de l'exploitation agricole.

Cette thèse concorde avec le concept de la commercialité défendu par MM. Léon Lacour et Jacques Bouteron. D'après ces auteurs, dont l'opinion semble fondée historiquement et économiquement, le manufacturier doit être rangé dans la catégorie des commerçants, non à cause de l'importance du matériel et de la main-d'œuvre qu'il emploie, mais parce qu'il coopère dans un but lucratif

à la circulation des produits qu'il reçoit en leur faisant subir une fabrication qui en augmente la valeur vénale. Telle est, semble-t-il, la définition rationnelle du fait de commerce. Cette notion d'entremise dans la circulation des richesses permettrait de ne pas attribuer la qualité de commerçant au producteur sylvicole qui spéculé sur une denrée, la résine, qu'il n'a pas achetée, mais récoltée sur son fonds, alors que, à raison de sa nature et des usages anciens, le produit final pourrait être considéré comme l'aboutissement de l'exploitation de la forêt de pins.

Assujetti à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, le propriétaire landais qui distille sa gemme est frappé par l'impôt sur le chiffre d'affaires qui en est le corollaire, puisque cette taxe est due par toute personne exerçant les professions inscrites à cette cédule;

Dans quelle limite le propriétaire forestier imposé comme commerçant s'il distille ses résines, pouvait-il exploiter ses bois sans supporter la même charge? Quelles sont les opérations que l'Administration considère comme commerciales dans l'exploitation d'une forêt par son propriétaire? Il est admis aujourd'hui, après de rares litiges ⁽⁴⁾, que l'exploitation agricole de la forêt de pins s'ar-

(4) Voir arrêté du Conseil de préfecture de Mont-de-Marsan, 3 février 1923, dont le motif le plus intéressant est le suivant : « Considérant que le cycle des travaux agricoles s'arrête à la récolte des fruits de la terre, pour les forêts à l'abatage des arbres inclusivement; que si la vente des récoltes, acte de spéculation, et leur transport lorsqu'il est effectué par le propriétaire sont réputés agricoles, c'est par application de la théorie susmentionnée (théorie de l'accessoire); qu'elle conduit à envisager comme agricole — ainsi que le fait la régie — le débitage en rondins ou en poteaux de mine qui est de nature à faciliter la vente et le transport, mais qu'on doit s'en tenir là lorsque l'opération qu'il s'agit d'ajouter aux précédentes n'est, selon les usages, ni pratiquée couramment par le propriétaire forestier ni même effectuée sur son

rête à l'abatage et au tronçonnage des arbres, à la production de bois en grume et des poteaux de mine; notamment la fabrication par un propriétaire de planchès de parquet, ou autres bois ouvrés, destinés à la vente provenant des arbres de son fonds, constitue un acte commercial; il n'est pas discutable que la fabrication de bois de charpente, par exemple, ne peut à aucun point de vue être considérée comme le prolongement de la sylviculture, mais constitue au premier chef une entreprise industrielle, la transformation des bois n'étant pas indispensable à leur conservation, la vente des arbres par le propriétaire se faisant et étant faite de tous temps sur pied sauf les cas exceptionnels, comme le cyclone de février 1915 qui a obligé certains propriétaires à façonner les bois sinistrés dont ils ne trouvaient pas l'écoulement.

En définitive, les solutions intervenues judiciairement au profit de l'Administration ne continuent à s'appliquer qu'à quelques gros propriétaires et de rares sociétés forestières qui transforment eux-mêmes les produits de leurs forêts de pins. Après bien des discussions et de nombreux procès, la distillation des résines en commun par l'entremise de nombreuses sociétés coopératives a été, tant par les Tribunaux que par le Parlement, exonérée des impôts commerciaux et assujettie à un régime fiscal nouveau qui sera étudié au chapitre suivant.

domaine; que l'importance de l'établissement où sont effectués les travaux de transformation est également à prendre en considération, quoique dans une moindre mesure. »

CHAPITRE VII

SITUATION FISCALE DES SOCIÉTÉS COOPÉRATIVES DE DISTILLATION DE RESINE

I. — Généralités.

Moins théorique est l'étude du régime fiscal des sociétés coopératives de produits résineux. Le grand essor de ces établissements, réalisé principalement depuis la guerre, a donné à cette question un intérêt actuel considérable dont témoigne aussi le grand nombre de procès qui ont été soutenus depuis dix ans par presque toutes ces sociétés coopératives devant les Conseils de préfecture.

Les sociétés coopératives fondées dans la région landaise entre propriétaires forestiers et résiniers ont pour objet la distillation en commun des résines récoltées dans les pignadars des adhérents et la vente des produits résineux fabriqués. Les statuts de ces sociétés stipulent une répartition du produit de cette vente entre les sociétaires, non au prorata du nombre de leurs parts, qui sont rétribuées seulement par un intérêt fixe, mais en fonction de la quantité de gemme apportée à l'usine.

Les associés sont eux-mêmes les fournisseurs de leur société et réalisent ainsi l'écoulement de leurs résines et leur transformation sans recourir à l'intermédiaire des industriels spécialistes. La coopération permet aux propriétaires de distiller dans des conditions de rendement excellentes,

comparables à celle de l'industrie, et de réaliser une plus-value sur leurs produits agricoles.

Dès l'origine les sociétés coopératives de distillation ont été recherchées par le fisc pour le paiement de l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux et la taxe sur le chiffre d'affaires.

Mais leur résistance, après avoir été condamnée par les Tribunaux administratifs, a fini par prévaloir d'une façon définitive pour l'impôt sur les bénéfices commerciaux, alors que l'on doit constater, ce qui est sans intérêt pour l'avenir, puisque cet autre impôt n'est plus perçu sur la vente des produits résineux, que la solution contraire se serait imposée pour la taxe sur le chiffre d'affaires.

Les coopératives des propriétaires forestiers ont repris à leur compte tous les arguments des propriétaires distillant leurs résines en les renforçant des considérations tirées de la nature même de leur association ; n'achetant jamais pour revendre, traitant exclusivement les gemmes apportées par leurs adhérents, propriétaires forestiers ou résiniers, la coopérative de distillation se défend de faire acte de commerce. Son caractère de coopérative agricole lui permettrait de se constituer sous la forme de société civile et il en existe d'ailleurs des exemples dans la région landaise. Mais l'avantage de pouvoir limiter le risque au capital social nécessaire à l'équipement de l'usine de distillation, capital habituellement rétribué par un intérêt fixe, a poussé de nombreux coopérateurs à donner à leur groupement la forme commerciale de la société anonyme et plus particulièrement de la société à capital variable.

Les opérations d'une société coopérative quelle que soit sa forme, civile ou commerciale, sont-elles exclusives de tout caractère commercial ou industriel ? Les fondateurs

de ces sociétés ont déclaré que leur but était de permettre aux propriétaires récoltant des gemmes de mettre en commun, dans un but de simplification et d'économie, le travail de la résine que chacun réalisait autrefois individuellement. La distillation de la gemme est, disaient-ils, la suite logique et nécessaire de sa récolte; telle qu'elle est ramassée, la résine n'est pas un produit utilisable directement comme peuvent l'être les raisins, le lait, et n'est susceptible d'aucun emploi; elle s'oxyde à l'air et ne se conserve pas; par un usage immémorial, remontant au ^{xvii}^e siècle et suivi jusqu'au milieu du ^{xix}^e, le producteur de gemme « la cuisait » sur le lieu même de sa récolte; depuis cette époque, les prescriptions relatives à la sécurité des bois, l'amélioration des chemins forestiers, les progrès réalisés dans la technique de la distillation ont peu à peu aboli les anciennes méthodes. La création de distilleries de gemmes exploitées par des industriels a tout d'abord provoqué la disparition des fours individuels, mais la réaction s'est produite par la création de coopératives qui effectuent collectivement la distillation. Celle-ci n'a pas perdu son caractère agricole par les modifications du traitement résultant du groupement coopératif et de la mise en service de moyens plus perfectionnés. La distillation n'est pas d'ailleurs une opération chimique comme la fabrication du sucre de betterave, celle de la fécule de pommes de terre ou encore celle de la caséine. Tel était le raisonnement fait par les propriétaires coopérateurs; on voit qu'il s'apparente étroitement avec celui que tenaient les propriétaires distillant isolément leurs gemmes, ce qui n'est pas pour surprendre, puisque théoriquement la situation est la même. Mais ces moyens auraient été impuissants, étant données les tendances des juridictions administratives. En

effet, l'étude spéciale de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, qui va suivre, trouve la raison des exonérations qui ont été finalement accordées dans l'inexistence des bénéfices de la société, résultant de son mode de fonctionnement et non dans le fait que les opérations ont un caractère agricole.

II. — Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

A l'origine, l'Administration des Contributions directes, chargée d'établir l'assiette de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, subordonnait le caractère commercial des coopératives à l'importance plus ou moins grande des installations servant à la transformation. Un arrêt du Conseil d'Etat du 22 février 1924 accordait, il est vrai, aux bâtiments d'une laiterie coopérative la qualité de locaux non industriels, malgré l'importance des moyens mécaniques mis en œuvre; c'est pourtant à ce critérium que s'arrêtait le Conseil de préfecture des Landes (arrêté du 21 décembre 1923) pour contester le caractère agricole de la distillerie coopérative de résine. Les décisions qui intervinrent en la matière furent souvent contradictoires et il fallut une assez longue attente pour que l'on puisse en dégager des conclusions définitives.

Néanmoins les premières tendances administratives furent nettement défavorables aux sociétés coopératives de distillation et leur assujettissement à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux fut prononcé en divers cas. L'arrêté déjà cité du 21 décembre 1923 pose en principe que l'opération de distillation en commun par les propriétaires coopérateurs ne peut être agricole que par la théorie de l'accessoire; que si, à l'origine, l'opération était

faite par le récoltant lui-même, avec des moyens rudimentaires à feu nu dans la forêt, et alors la distillation était étroitement unie à la sylviculture, il n'en est plus de même aujourd'hui.

« Qu'actuellement, précise-t-il, au surplus et quelle que soit la cause de ce fait, il n'est pour ainsi dire aucun exploitant qui distille individuellement sa gemme, cette transformation est l'œuvre d'industriels qui achètent la matière première et, pour une faible partie seulement, l'œuvre de coopératives qui, parfois, font acte de commerce;

» Que d'ailleurs les propriétaires qui composent ces sociétés se sont groupés moins en vertu de la nécessité d'écouler le produit agricole, c'est-à-dire la gemme, que pour s'approprier les bénéfices de la distillation;

» Qu'enfin ces sociétés opèrent dans des conditions qui ne permettent pas de juger que la transformation soit agricole, même à titre complémentaire;

» Qu'en effet, le personnel des établissements de distillation ne concourt pas normalement aux travaux de sylviculture et est soumis à un apprentissage spécial, le machinisme est important ou même compliqué, la transformation aboutit quelquefois à l'extraction des sous-produits;

» Considérant, du reste, que les usines de distillation de la résine figurent, sous la désignation d'industries, dans la nomenclature des établissements dangereux, incommodes et insalubres de 1^{re} classe dressée en vertu de la loi du 19 décembre 1917, et qu'elles sont soumises aux dispositions du Code de travail;

» Considérant que toutes ces constatations établissent que la Société en cause exerce une profession industrielle; que son usine est un établissement industriel et que les

opérations qui y sont effectuées ne doivent pas être considérées comme l'accessoire ou le complément indispensable d'exploitations sylvicoles... »

A cette argumentation tendant à refuser le caractère agricole aux opérations de distillation des gemmes en commun à cause de l'importance des installations et de leur analogie avec les procédés des industriels en produits résineux, les coopérateurs répondirent en affirmant que leurs distilleries ne constituaient qu'un accessoire peu important de leurs exploitations agricoles. Ils citaient telle société coopérative dont la distillerie représentait un capital de 600.000 francs, alors que la valeur de la forêt à laquelle elle servait de débouché atteignait une valeur de plus de 60.000.000 de francs, dont les frais de distillation n'atteignaient pas 300.000 francs par an, alors que la vente des produits était de près de 6.000.000 de francs, dont l'usine fonctionnait avec 10 ouvriers, alors que plus de 600 familles étaient occupées à la taille des arbres et à la récolte de la résine.

Raisons excellemment développées en plusieurs circonstances, toujours écartées. Sur quoi s'est alors fondée la jurisprudence qui, par un revirement commandé par le Conseil d'Etat, a exonéré les sociétés coopératives de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

L'arrêté du 21 décembre 1923 du Conseil de préfecture des Landes, poursuivant sa réfutation de la thèse des sociétés coopératives des produits résineux, disait dans les attendus suivants :

« Considérant à cet égard qu'aux termes des statuts, le produit net des ventes des produits issus de la transformation de la résine est partagé entre les adhérents, en fin d'année, au prorata des apports de chacun d'eux; mais

qu'il est certain qu'avant de devenir la propriété des adhérents, le bénéfice litigieux a appartenu à la société elle-même;

» Considérant, en effet, que ce groupement est doué de personnalité, en tant que société, civile ou commerciale; qu'à ce titre il compose un être distinct des membres qui l'ont formé; que, par suite, on doit apprécier que les relations qui interviennent entre la société et ceux qui la composent — relations sur la nature desquelles on est très mal fixé à première vue — sont les suivantes : les adhérents transmettent à la coopérative la propriété de leurs résines; en retour, il leur est remis un reçu, titre qui leur donne droit au partage des bénéfices proportionnellement à leur « apport »; on s'explique alors que dans leur dernière rédaction — la moins incomplète, la plus conforme à la réalité — les statuts précisent que la part de chaque sociétaire dans le fonds social est proportionnelle aux apports de récolte faits par lui à la société. C'est pourquoi il est stipulé, au contraire, qu'aucun dividende ne sera attribué aux parts et qu'il leur sera versé un intérêt qui ne pourra dépasser 6 p. 100. L'on comprend également que les sieurs X..., qui louent leur usine à la société, reçoivent des parts, parce qu'ils sont moins des associés que des prêteurs — encore que, par une confusion regrettable, ils assistent aux assemblées générales et délibèrent sur la répartition des bénéfices. »

L'argument contenait en germe la solution qui ne tardera pas à triompher : la société coopérative dont il s'agit n'était pas une pure coopérative. Elle partageait la différence entre le prix de la gemme payé aux apporteurs et le prix de vente des produits, non seulement entre les associés, au prorata de leurs apports, mais aussi entre les

propriétaires de l'usine qui la louaient à la société, porteurs de parts, participant en cette qualité aux assemblées; il est évident qu'il ne s'agissait pas là d'une véritable coopérative par suite de l'intrusion, au rang des associés, de tiers qui n'étaient pas des producteurs apportant leurs résines à la société.

Par contre, lorsqu'une société coopérative répartit la totalité du prix de vente des produits entre ses participants en proportion de leurs apports de gemme, tous frais déduits, il est hors de doute qu'elle ne peut réaliser de bénéfices, puisque ses dépenses équilibrent exactement les recettes et partant elle ne peut être assujettie à l'impôt sur les bénéfices commerciaux.

Un arrêt du Conseil d'Etat du 8 avril 1925 (Coopérative de La Teste) a consacré cette appréciation :

« Considérant qu'il résulte de l'instruction que la Société coopérative des propriétaires forestiers de La Teste, qui est constituée sous forme de société coopérative de production, se borne, conformément à son but statutaire, à recevoir, transformer en commun dans les usines louées ou lui appartenant en propre, et vendre les résines récoltées dans les propriétés des sociétaires; que par application de ces statuts l'intégralité du produit de ses ventes est répartie entre ceux-ci au prorata des fournitures effectuées par eux, après prélèvement des sommes nécessaires pour payer les frais généraux, les frais de fabrication, l'usure du matériel, servir les intérêts, amortir les parts souscrites et les emprunts qui peuvent être contractés; que dans ces conditions ladite Société ne saurait être regardée comme réalisant personnellement des bénéfices; que dès lors et sans qu'il soit besoin de rechercher si les opérations de transformation auxquelles elles se livrent dépendant par leur nature

des professions commerciales visées par l'article 2 de la loi du 31 juillet 1917, c'est avec raison que, par les arrêtés attaqués, le Conseil de préfecture lui a accordé décharge de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. »

Cette jurisprudence a été suivie sans discordance depuis (arrêté du Conseil de préfecture des Landes, 30 novembre 1925), mais il est indispensable, pour qu'une société coopérative bénéficie de cette exonération fiscale, qu'elle ne constitue qu'un organisme intermédiaire n'ayant pas d'intérêts distincts de ceux de ses membres. Il faut que le produit entier de la vente, déduction faite des frais généraux de toutes sortes relatifs à la fabrication, en comprenant sous cette rubrique le service des intérêts et aussi l'amortissement des parts, revienne aux sociétaires qui reçoivent chacun en définitive la valeur nette des produits résineux provenant de leurs apports personnels; la société ne fait alors elle-même aucun profit; tout se passe comme si la résine de chaque adhérent était distillée et vendue séparément, pour le prix de vente en être remis au propriétaire, diminué de sa quote-part des frais de fabrication.

Dans la pratique la coopérative de distillation peut, soit payer à la réception des gemmes un prix d'achat, sauf à ristourner en fin d'exercice à chaque adhérent une part des bénéfices proportionnelle à ses apports de résine; elle peut aussi, ce qui est le cas le plus fréquent, verser des acomptes en cours de campagne, pour faire en fin de saison un règlement définitif du prix net de vente en fonction des apports de chacun.

Les diverses modalités de fonctionnement des sociétés coopératives du type parfait qui nous occupe n'influent pas sur leur régime fiscal; certaines sont propriétaires des immeubles et du matériel, d'autres sont seulement loca-

taires de l'usine, enfin d'autres encore font distiller à façon leurs gemmes par un industriel. Il est intéressant d'observer que dans ce dernier cas la non-commercialité des opérations ne devrait plus être contestée, puisqu'on ne peut plus alors la qualifier d'entreprise manufacturière, seule catégorie visée par le Code de commerce où il soit possible de ranger la société coopérative de distillation.

La présence, au nombre des adhérents, d'adjudicataires de gemmage des pins du domaine de l'Etat ne peut changer le caractère coopératif des sociétés de distillation, puisqu'ils sont assimilés fiscalement aux propriétaires producteurs de résine.

Mais certaines coopératives de distillation ont accueilli comme membres, en même temps que leurs propriétaires, les métayers qui apportent à l'usine la gemme qu'ils récoltent. C'est pour ceux-ci un avantage, puisqu'ils sont assurés ainsi de bénéficier de la plus-value du produit résultant de la coopération. L'usage étant que toute la récolte est propriété du maître, y avait-il place à équivoque ? Voici tout d'abord en quels termes le Conseil de préfecture des Landes (même arrêté du 31 décembre 1923) comprenait la position des sociétés à l'égard des résines apportées par les métayers des sociétaires.

« Quant à la situation des résiniers vis-à-vis de la Société :

» Considérant que les statuts primitifs de la Société prévoient que l'excédent des recettes (résultant de la vente) sur les dépenses de fabrication — excédent qui comprend le bénéfice industriel visé — est réparti entre tous les propriétaires adhérents et leurs résiniers au prorata des litres de gemmes apportés par chacun d'eux ;

» Or, considérant qu'il appert des usages locaux que le

résinier n'est pas un exploitant agricole, parce qu'il n'est pas le métayer du propriétaire de pins, mais son salarié; qu'il semble donc que la coopérative en cause, laquelle n'est composée que de propriétaires (art. 1 des statuts), fait acte de commerce en recevant les gemmes qu'apporte le résinier et en les transformant; qu'elle distille en apparence des produits qui ne proviennent pas de l'exploitation sylvicole de ses membres ou qui en proviennent matériellement, non juridiquement;

» Mais considérant qu'en vertu des mêmes usages locaux le résinier n'a, sur la gemme qu'il récolte, aucun droit de propriété; que la répartition qui en est faite à son profit — répartition en argent — est un paiement de salaire, lequel comporte toutefois les singularités suivantes : la rétribution n'est pas forfaitaire, elle est proportionnelle au prix de vente de la gemme — plus exactement ce salaire est en rapport avec le prix de vente du produit transformé, quoique par son travail le résinier n'ait concouru qu'à la récolte de la matière première; enfin le taux de la rétribution est d'une manière indirecte fixé arbitrairement par les employeurs seuls, par les propriétaires forestiers réunis en assemblée générale. Considérant, à la vérité, que les statuts les plus récents de la Société ont reçu une rédaction plus conforme à la situation réelle de ses différents collaborateurs et ont fait disparaître une apparence qui prêtait à confusion. Considérant, par suite, que sans faire état de la situation des résiniers, il y a lieu de décider... »

Le Conseil de préfecture des Landes déclarait donc que les résines apportées par le résinier étaient la propriété du maître, elles ne constituaient pas l'apport d'un étranger à la Société. Par contre, il se produit souvent que pro-

priétaires et métayers soient membres d'une même société. Dans ce cas et sans qu'il y ait lieu de réfuter à nouveau la qualité de salarié attribuée à tort au résinier, il apparaît que la collaboration de ce dernier avec son propriétaire, au sein d'une coopérative, implique entre eux une convention tacite aux termes de laquelle le résinier devient attributaire de sa part de récolte, puisqu'elle est apportée à son nom à l'usine, convention qui peut facilement au surplus être exprimée dans les statuts de la Société coopérative.

Si la généralité des sociétés de distillation dont le caractère coopératif pur ne peut être contesté est admise au bénéfice de l'exonération de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, n'est-il pas possible de soutenir que les sociétaires réalisent personnellement, par cette distillation en commun, des profits motivant leur inscription à cette cédula ? L'Administration, au lendemain des arrêts libérant les coopératives du paiement de cet impôt, a songé à exercer ce recours. Mais elle n'a pas persévéré dans ce projet. En effet s'agissant d'une foule de propriétaires et résiniers exploitant souvent de petites propriétés, était-il normal de prétendre qu'ils avaient individuellement pris la qualité de commerçants ou d'industriels ? Non, car avec le développement actuel de la coopération forestière, la lande ne serait peuplée que de ces négociants. Est-ce qu'au contraire, les producteurs de résine qui ont avantageusement aujourd'hui mis leurs moyens en commun pour la distillation ne se trouvent pas dans la même situation qu'il y a un siècle, alors qu'isolément et avec des installations de fortune ils transformaient la résine au sein même de la forêt ? Ils ne faisaient certes pas alors acte de commerce.

La non-imposition individuelle des coopérateurs à la cédule des bénéfices commerciaux semble l'admettre implicitement. Cette solution administrative ne laisse-t-elle pas percer une divergence flagrante avec les décisions judiciaires assujettissant à cet impôt cédulaire le propriétaire qui transforme dans son atelier les seules résines provenant de ses pignadars ? L'importance des installations, fonction elle-même de l'étendue des exploitations agricoles, change-t-elle la nature des opérations de distillation envisagées ? Pourquoi imposer le gros propriétaire opérant isolément et exonérer celui qui, possédant une forêt de même importance, recourt à la coopération ? Il n'est pas sans intérêt de signaler cette inégalité de traitement qui entache de contradiction le système administratif en vigueur.

III. — Taxe sur le chiffre d'affaires.

L'exonération dont profitent les sociétés coopératives de produits résineux pour l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux semble s'étendre à première vue à la taxe sur le chiffre d'affaires qui est aussi un impôt frappant les faits de commerce.

Toutefois, il faut observer que cette taxe est due par ceux qui, même occasionnellement, achètent pour revendre, ou accomplissent des actes relevant des professions assujetties à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux; son champ d'application est par suite plus étendu que celui de l'impôt direct qui vient d'être étudié.

Une des premières décisions intervenues en cette matière est l'arrêté du Conseil de préfecture des Landes du 23 janvier 1924. Ses considérants valent d'être rappelés,

car les deux arguments retenus en faveur de l'Administration ont été abandonnés par la jurisprudence postérieure :

« Considérant qu'il résulte de l'instruction que la Société opposante — coopérative de transformation — vend à des tiers des produits résineux issus de la distillation de la gemme;

» Qu'à la vérité cette matière première provient exclusivement des exploitations sylvicoles des sociétaires; mais que ceux-ci sont, au regard de la Société, des tiers desquels elle acquiert la matière première qu'elle met en œuvre, puisque la coopérative a une existence juridique distincte de celle de ses membres;

» Qu'on est donc en droit de considérer que la Société en cause doit être assujettie à la taxe sur le chiffre d'affaires, comme faisant partie de personnes qui achètent pour revendre;

» Qu'il importe peu de savoir si elle réalise ou non des bénéfices, la taxe dont il s'agit portant sur des transactions et non sur les bénéfices que ces transactions peuvent procurer;

» Considérant qu'alors même que la Société coopérative des propriétaires forestiers de... devrait être exclue de la première catégorie de redevables, elle appartiendrait, sans conteste, à la deuxième catégorie;

» Qu'il résulte, en effet, de l'arrêt susvisé du conseil de préfecture, que l'Administration des Contributions directes a assujetti à juste titre cette Société à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux pour les années... »

Le premier moyen n'a été repris par aucun défenseur de la thèse administrative : il est certain que la société coopérative du type pur, société civile ou société à forme commerciale, ne possède pas d'intérêt distinct de celui de

ses membres. On ne peut soutenir que la coopérative achète les produits de ses adhérents : cette affirmation est contredite par le fonctionnement des sociétés de cette sorte tel qu'il a été expliqué plus haut. C'est ce qu'a d'ailleurs jugé le Conseil de préfecture interdépartemental de Pau dans ses arrêtés des 3 août 1927 et 29 juin 1928 dans les termes suivants :

« Considérant qu'aux termes de l'article 59 de la loi du 23 juin 1920, deux catégories de personnes sont assujetties à l'impôt sur le chiffre d'affaires :

1° Celles qui, habituellement ou occasionnellement, achètent pour revendre;

2° Celles qui accomplissent des actes relevant des professions assujetties à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux;

» Considérant que si la « vente des produits fabriqués ou non » rentre dans l'objet de la société demanderesse tel qu'il est défini par l'article 2 de ses statuts, il résulte de ce même texte qu'elle se borne à recevoir les résines récoltées... »

Poursuivant la réfutation de la théorie administrative, le même arrêté fait litière du second argument :

« Considérant qu'en effet la Société, en tant que personne distincte de ses membres, ne réalisant pas de bénéfices n'est point assujettie à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ni par suite à l'impôt sur le chiffre d'affaires; qu'il est sans intérêt, dès lors, de rechercher si les opérations de transformation qu'elle fait subir aux résines de ses membres dépendent par leur nature des professions visées par l'article 2 de la loi du 31 juillet 1917 (Conseil d'Etat, 22 février 1924, Ministère des Finances C. X., D. P., 23. 3. 8; 8 avril 1925, Ministère des Finances C. doc. X., R. P., 410)... »

Un arrêté du Conseil de préfecture de la Gironde du 9 janvier 1929 a statué dans le même sens. Fortes de ces décisions les Sociétés coopératives de produits résineux ont éludé jusqu'à ce jour le paiement de la taxe sur le chiffre d'affaires.

Elles prétendent n'accomplir aucun acte qui puisse, au point de vue de l'impôt litigieux, être assimilé à l'exercice de la profession de distillateur de gemmes; le distillateur, disent-elles, est un industriel qui spéculé sur la transformation des matières premières et la vente des produits fabriqués; il est dans un rôle de commerçant qui vise à réaliser un bénéfice; les coopératives ne peuvent pas faire de bénéfice et l'intérêt spéculatif manquant, il ne peut y avoir de commerce.

Les sociétés coopératives se refusent à assimiler leurs opérations à celles des distillateurs de profession pour le seul motif que des moyens puissants et perfectionnés sont mis en œuvre; elles s'emparent à cet égard de cette réponse du Directeur des Contributions indirectes du 13 novembre 1920, à l'origine de l'application de la taxe sur le chiffre d'affaires : « Sont seules exonérées de l'impôt sur le chiffre d'affaires, les associations de production dont les opérations, quelle qu'en soit d'ailleurs la complexité ou le perfectionnement, portent sur les produits de l'exploitation de chaque associé. »

Mais cette discussion ne s'éloigne-t-elle pas du texte de la loi du 25 juin 1920 ?

C'est ce que l'Administration des Contributions indirectes tend à démontrer dans l'exposé de sa thèse.

Selon elle, toute société qui vend l'essence de térébenthine, la colophane et les brais, provenant de la distillation des résines qui lui sont apportées, est redevable de

la taxe sur le chiffre d'affaires, alors même qu'elle ne traiterait que les résines de ses seuls sociétaires et ne réaliserait personnellement aucun bénéfice;

En effet, d'après l'article 59 de la loi du 25 juin 1920, la taxe sur le chiffre d'affaires est due par deux catégories de personnes : 1° celles qui, habituellement ou occasionnellement, achètent pour revendre; 2° celles qui habituellement ou occasionnellement « accomplissent des actes relevant des professions assujetties à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, institué par le titre I^{er} de la loi du 31 juillet 1917 » et il suffit d'appartenir à l'une ou l'autre de ces deux catégories pour être redevable de la taxe sur le chiffre d'affaires.

Une société coopérative de produits résineux doit la taxe sur le chiffre d'affaires parce qu'elle accomplit des actes relevant d'une profession assujettie à la cédula des bénéfices industriels et commerciaux. Il importe de remarquer que le texte de l'article 59 ne fait pas dépendre l'assujettissement d'une personne à la taxe du chiffre d'affaires de la possibilité d'exiger de cette personne l'impôt cédulaire sur les bénéfices commerciaux. La seule condition posée par l'article 59 est que l'acte accompli soit un acte relevant d'une profession rentrant dans la catégorie de celles ressortissant de la cédula des bénéfices industriels et commerciaux. Le texte est formel; il est très clair; la distinction est capitale et l'article 59 ne peut être interprété autrement : on ne pouvait, en effet, faire dépendre la perception de la taxe du chiffre d'affaires de l'inscription du contribuable au rôle de l'impôt cédulaire, car cette inscription au rôle de l'impôt cédulaire suppose remplie une double condition, savoir : 1° le classement à cette cédula de la profession exercée par l'intéressé; 2° la

réalisation du bénéfice. Or, si la réalisation de bénéfices est nécessaire pour exiger l'impôt cédulaire, puisque cet impôt a pour assiette le bénéfice réalisé et ne peut évidemment être réclamé à défaut de matière imposable, il ne saurait en être de même en ce qui concerne la taxe sur le chiffre d'affaires, laquelle est exigible alors même que le contribuable ne réaliserait pas de bénéfices et ne pourrait en réaliser aucun. C'est ce que le Conseil d'Etat a jugé maintes fois déjà et l'Administration cite les références suivantes (Cf. notamment Cons. d'Et., 26 juillet 1923, 11 juillet 1924, *Union de l'Epicerie*, n° 80, p. 267) et elle rappelle ce considérant de l'arrêt du Conseil d'Etat du 26 juillet 1926 : « Considérant que si ces organismes ne peuvent, d'après l'article 9 de la loi du 25 mars 1910, réaliser aucun bénéfice, cette circonstance ne saurait avoir pour effet de les exonérer du paiement de l'impôt sur le chiffre d'affaires, lequel n'est pas établi eu égard aux bénéfices réalisés, mais sur le montant total des transactions effectuées, »

Par conséquent, pour que la taxe du chiffre d'affaires puisse être réclamée, il faut et il suffit que les actes accomplis soient commerciaux, sans qu'il y ait lieu de rechercher si celui qui les accomplit réalise ou non des bénéfices, peut ou non en réaliser.

Cela étant, l'administration dit qu'il n'est pas douteux que les opérations auxquelles se livrent les sociétés coopératives ont un caractère commercial et industriel.

Et elle reprend les raisons déjà données par la jurisprudence administrative, pour reconnaître la commercialité de la distillation des gemmes réalisée par les sociétés coopératives.

Ce raisonnement apparaît rigoureusement exact. L'as-

Nihous.

siette de l'impôt sur le chiffre d'affaires est plus étendue que celle de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux; les sociétés en litige, personnes morales, distinctes de leurs membres, accomplissent, en fabriquant et vendant des produits résineux, des actes qui sont habituellement réalisés par des industriels. Le Conseil d'Etat, appelé à statuer sur cette question, a admis entièrement la thèse de l'Administration en retenant tous les motifs ci-dessus exposés (arrêt du 25 octobre 1931, Société coopérative résinière de Morcenx). La solution de cette difficulté n'a plus d'importance que pour le passé; elle met néanmoins en péril plusieurs coopératives dont l'avoir est menacé par l'exigibilité de sommes très élevées qu'elles sont hors d'état de payer. Pour l'avenir, la situation n'est guère meilleure.

En effet, la loi du 17 juillet 1930 a institué une taxe unique sur les produits résineux en remplacement de la taxe sur le chiffre d'affaires. Législativement la prétention de l'Administration a été non seulement admise à l'encontre des sociétés coopératives, mais aggravée, puisque l'impôt est passé de 2 à 2,5 p. 100. La taxe unique est, en effet, une sorte d'impôt réel frappant le produit fabriqué à sa première vente. Elle est acquittée par l'acheteur, mais est en réalité réfléchie sur le fabricant par l'incidence totale de cet impôt frappant des produits réglés quant à leurs cours par le marché étranger. Elle atteint indirectement tous les fabricants, propriétaires distillateurs, sociétés coopératives ou industriels; cette mesure n'a pas été édictée dans l'intérêt de la coopération, mais plutôt dans l'intérêt de l'industrie, les transactions ultérieures étant, en effet, exonérées de tout impôt du genre de la taxe sur le chiffre d'affaires. Comme toute loi

hâtivement votée, elle présente aussi des anomalies; s'agissant d'une taxe à la production elle ne porte que sur les produits français, de sorte qu'un négociant se bornant à trafiquer des produits étrangers n'aurait ni taxe unique, ni impôt sur le chiffre d'affaires à acquitter ou à faire acquitter par son acheteur. Il semble y avoir là une bizarrerie inexplicable dont les conséquences peuvent être préjudiciables au Trésor.

Mais les vieux procès ne sont pas éteints par ce nouveau régime. Revenant sur les condamnations prononcées contre eux, les coopérateurs ne peuvent que s'incliner devant une décision sans appel; mais malgré la légalité de cette solution, les sociétés coopératives déplorant l'instabilité et le peu d'unité des conceptions administratives en cette matière, rappellent une circulaire du ministre de l'Agriculture du 15 décembre 1907 (M. Ruau); cette circulaire pose magistralement la question des coopératives agricoles et classe parmi elles « les distilleries pour le traitement de la résine ». Comment expliquer que moins de vingt ans plus tard on ait pu perdre de vue cette circulaire importante et que la loi et la jurisprudence frappent aussi rigoureusement des groupements qui par leur nature pouvaient espérer un régime moins sévère.

IV. — Impôts divers.

En marge de ces discussions relatives à l'application des impôts commerciaux aux coopératives de produits résineux, quelques conflits de moindre importance ont éclaté entre le fisc et les sociétés à l'occasion notamment de l'impôt foncier de la propriété bâtie et de l'impôt sur les poids et mesures.

A. — IMPÔT FONCIER DE LA PROPRIÉTÉ BATIE.

Fidèles à la thèse déjà exposée, les producteurs de résine ont prétendu qu'ils devaient bénéficier pour les bâtiments de leurs coopératives de distillation de l'exonération de l'impôt foncier. Ils ont cru trouver le fondement de leurs désirs dans les articles 22 et 32 de la loi du 5 août 1920. Ce texte législatif édicte au profit des coopératives agricoles la même exemption fiscale accordée aux bâtiments agricoles des exploitations rurales; ce privilège favorisant les agriculteurs résulte de la loi du 3 frimaire an VII, article 85, complétée par les articles 5 de la loi du 8 août 1890 et 3 de la loi du 29 mars 1914, qui exonère expressément de la contribution foncière : « les bâtiments servant aux exploitations rurales, tels que granges, écuries, greniers, caves, celliers, pressoirs et autres destinés soit à loger les bestiaux des fermes et métairies, ainsi que les gardiens de ces bestiaux ou à serrer les récoltes ainsi que les cours desdites fermes ou métairies, ainsi que le sol sur lequel sont élevés tous ces bâtiments ». Une loi du 3 frimaire de la même année étendait cette faveur à la contribution des portes et fenêtres.

A l'occasion de l'étude de la patente, il a été observé que l'exonération de cette imposition résultait pour les coopératives des produits résineux de la combinaison des articles 22 et 31. L'article 32 donne-t-il la même satisfaction aux coopérateurs à l'égard de l'impôt foncier frappant leurs ateliers de distillation? Il vise, en effet, les « bâtiments affectés à un usage agricole par les sociétés énumérées à l'article 22 » au rang desquelles se classent sans conteste les sociétés coopératives de produits résineux.

La jurisprudence des Conseils de préfecture a rejeté cette prétention (Conseil de préfecture des Landes, 22 décembre 1923, 23 février 1926); le Conseil d'Etat a statué dans le même sens dans un arrêt du 18 juin 1928 dont les considérants sont les suivants :

« Qu'en vertu de l'article 32 de la loi du 5 août 1920 jouissent des mêmes exemptions d'impôts que celles dont bénéficient les bâtiments des agriculteurs, les bâtiments affectés à usage agricole par les sociétés mentionnées à l'article 22 de la même loi et notamment par les sociétés agricoles constituées en vue d'effectuer toutes les opérations concernant la production, la transformation, la conservation ou la vente des produits agricoles provenant exclusivement des exploitations des associés. Considérant qu'en égard aux conditions particulières de l'exploitation, notamment à l'importance des installations des bâtiments et du matériel, les fabrications de la société ne sauraient être regardées comme présentant un caractère agricole; que dès lors c'est avec raison que le Conseil de préfecture a décidé que ces bâtiments ne servaient pas à une exploitation rurale et ne pouvaient par suite être exemptés par application des articles 83 de la loi du 3 frimaire an VII, et 5 de la loi du 5 frimaire an VII, etc... »

On retrouve là le critérium admis en jurisprudence pour classer les sociétés coopératives de distillation de résine au rang des entreprises commerciales : importance et nature des moyens mis en œuvre, matériel et immeubles donnant à l'installation un caractère industriel. Un arrêté du Conseil de préfecture de la Gironde (30 avril 1929) (Coopérative de La Teste) a pris le contre-pied de ces décisions et développe l'argument bien connu suivant lequel la distillation s'opérant en commun n'est que

l'aboutissement et le prolongement normal et usuel de la sylviculture des pignadars; mais cette opinion n'a pu prévaloir.

La jurisprudence du Conseil de préfecture des Landes sur cette matière n'est plus aujourd'hui contredite. La question de savoir si par « bâtiments affectés à un usage agricole » la loi du 5 août 1920 n'a pas voulu élargir au profit des coopératives de distillation le privilège des agriculteurs, est aujourd'hui résolue. L'énumération de la loi de l'an VII ne doit comprendre que les bâtiments agricoles *stricto sensu* et ne peut s'étendre à des bâtiments comme les usines de distillation dans lesquels se pratiquent des opérations auxquelles est dénié le caractère agricole. D'autre part, lorsque le législateur veut accorder une exonération comme il l'a fait au profit des coopératives agricoles pour la contribution des patentes, il a su exprimer sans ambiguïté sa volonté et il n'est pas possible dans l'espèce d'élargir le cadre des exemptions qui est naturellement de droit étroit.

La solution adoptée pour les sociétés coopératives vaut aussi pour les agriculteurs distillant isolément leurs résines; elle entraîne en outre pour les sociétés l'assujettissement de leurs usines à la taxe des biens de mainmorte qui frappe les immeubles appartenant aux sociétés dont, aux termes de la loi du 20 février 1849, sont exonérés les bâtiments à usage purement agricole.

B. — TAXE DES POIDS ET MESURES.

Il faut aussi signaler à titre documentaire la tentative faite par les sociétés coopératives de produits résineux pour s'affranchir de la taxe des poids et mesures en raison

de leur prétendu caractère purement civil excluant l'accomplissement d'aucun acte de commerce.

Le Conseil de préfecture des Landes saisi du différend a rejeté cette prétention. L'arrêté du 17 décembre 1923 décide en cette matière, à juste titre, qu'il importe peu que la société soit civile ou non; en effet, la loi du 4 juillet 1837 instituant cette taxe interdit l'emploi de poids et mesures non reconnus « dans les magasins, boutiques, ateliers ou maisons de commerce ». L'usine de produits résineux même dépendant d'une société coopérative est un atelier, où sont reçues et livrées des marchandises et où il est fait usage de mesures se rattachant au système métrique; une société coopérative de produits résineux est donc sujette à la vérification instituée par la loi et elle est passible de la taxe.

Il n'est pas d'exemple de réclamations analogues, la décision administrative intervenue ne pouvant être l'objet d'une contestation sérieuse.

De notre étude rapide des questions fiscales pouvant intéresser les Sociétés coopératives il faut conclure que la situation de ces groupements en face de l'impôt n'est pas légalement définie. Le système en vigueur actuellement est la conjonction de décisions judiciaires, de solutions administratives ou de textes de loi isolés. Devant le développement récent du mouvement coopératif dans les Landes comme dans le reste du pays, il serait souhaitable de réaliser sans tarder le statut des sociétés coopératives au point de vue fiscal. Le retard apporté à cette mesure réside sans doute dans la difficulté de consacrer la faveur due à l'œuvre de coopération, sans nuire aux intérêts légitimes du commerce. Mais ne vaut-il pas mieux que les coopérateurs et les négociants soient bien fixés sur leurs

droits respectifs? Une solution serait bienvenue auprès des groupements coopératifs intéressés, si, comme ceux-ci l'espèrent, le statut projeté inaugure un régime fiscal équitable et s'assortit d'une amnistie ou remise générale pour le passé des impôts encore en litige.

CHAPITRE VIII

LA FORET DE PINS ET L'IMPOT GENERAL SUR LE REVENU

L'application de l'impôt général sur le revenu a aussi donné lieu dans la région forestière landaise à des discussions aujourd'hui terminées mais qu'il n'est pas sans intérêt de rappeler.

Le propriétaire d'un pignadar bénéficie de deux produits : la résine et le bois. En ce qui concerne la résine, il a été expliqué précédemment que sa récolte donnait lieu à la perception de l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole, impôt contesté dans son principe et dans son assiette par les contribuables sans qu'ils puissent pourtant prétendre, en l'état actuel de la législation fiscale, s'en affranchir.

Les difficultés qui ont été exposées à l'occasion de l'étude de cet impôt intéressent indirectement l'impôt général sur le revenu, puisque celui-ci frappe en superposition les matières imposables déjà assujetties à un impôt cédulaire. Sans qu'il soit utile de revenir sur cette controverse, aujourd'hui résolue définitivement en faveur du fisc, il faut retenir que l'apparition d'un bénéfice de l'exploitation agricole dans le revenu d'un pignadar fait rentrer dans l'assiette de l'impôt global un élément qui n'y figurait pas lors du vote de la loi du 13 juillet 1914.

Mais, avant même le vote de la loi de 1917, la taxe du revenu bois assujetti à l'impôt général sur le revenu a provoqué des appréciations diverses résultant des conditions particulières de l'exploitation de la forêt de pins.

Le pignadar n'est ni une futaie, ni un taillis, ni un taillis sous futaie; sa culture est conduite suivant des règles qui lui sont propres, conformes à la nature de l'arbre qui ne peut se reproduire par rejets et a des usages dont l'expérience a révélé l'utilité. La végétation dense des jeunes pins semés ou plantés est l'objet, à partir de l'âge de 15 à 20 ans, de coupes successives dites « d'éclaircissage »; ces pins coupés constituent un produit qui alimente le commerce des poteaux de mines et les papeteries locales. Ces premières coupes respectent les plus beaux arbres, aussi régulièrement espacés que possible à raison de 150 pieds environ à l'hectare. Ces pins atteignent leur plein développement et leur croissance est favorisée par la disparition des pins d'éclaircissage. Ces sujets, qui constituent le fonds de la forêt, sont appelés pins de place. Lorsque le moment est venu, vers l'âge moyen de 60 ou 80 ans, de les couper pour alimenter l'industrie du bois, le sol où étaient excrus tous ces arbres du même âge se trouve complètement rasé et la forêt ne sera régénérée que par un semis ou une plantation. Dans aucune espèce feuillue on ne retrouve semblable évolution de la forêt. Il existe toutefois une région des Landes, aux confins du Lot-et-Garonne où les méthodes de sylviculture sont différentes : la forêt de pins y est exploitée par « jardinage ». Périodiquement et sur toute l'étendue boisée, les plus gros bois sont coupés et sont progressivement remplacés par des arbres plus jeunes, qui, nés d'un semis naturel, se sont développés à l'ombre des gros pins. Au-

cun éclaircissage par la coupe de jeunes pins n'est réalisé; des arbres de tous âges se trouvent répartis sur toute la surface de la forêt dont l'entretien fort simple convient à une région à population clairsemée.

Si l'on se place au point de vue du revenu réel, dans quelle mesure les sommes provenant des diverses coupes de pins doivent-elles être frappées par l'impôt général sur le revenu? Cette contribution aux termes de l'article 10 de la loi du 15 juillet 1914 est établie sur le revenu net total dont dispose tout contribuable au cours de l'année qui précède celle de l'imposition.

Aujourd'hui cette question ne présente plus qu'un intérêt spéculatif, car la grande majorité des propriétaires déclarent non pas le produit réel de leur vente de bois, mais bien, ainsi que la loi leur en laisse la faculté, le revenu forfaitaire servant de base à l'impôt foncier.

Mais au cours des premières années qui ont suivi la promulgation de la loi, il n'en fut pas de même; à l'occasion d'un grave cyclone qui dévasta la forêt landaise au cours de l'année 1915, l'administration taxa les propriétaires sinistrés à l'impôt général sur le revenu pour le produit de la vente des bois de pins qui s'ensuivit. Les contribuables résistèrent à cette prétention et soumirent le différend au Conseil de préfecture qui donna gain de cause au fisc. Aussi cet impôt apparut de prime abord d'autant plus injuste aux intéressés qu'il frappait une réalisation prématurée et désastreuse. Le propriétaire forestier, victime de la catastrophe, proclamait alors qu'il avait supporté une perte importante, ses bois ayant été vendus au quart ou au tiers de leur valeur. Cette situation spéciale se prêtait à la résistance; les contribuables refusaient d'acquitter l'impôt global sur le produit du sauve-

tage et ne pouvaient admettre que le Trésor pût tirer parti de leur détresse.

L'intérêt de la question s'accroissait encore du fait que semblable situation devait dans l'avenir se reproduire en cas d'incendie de la forêt.

Mais cette protestation d'ordre sentimental était étayée par des arguments juridiques sérieux auxquels le Conseil de préfecture des Landes prêta attention.

Les plaideurs, examinant l'esprit dans lequel avait été voté l'article 10 de la loi du 15 juillet 1914, rappelaient que le Parlement avait été saisi en même temps d'un projet d'impôt sur le capital et que l'on pouvait se convaincre que le législateur n'avait entendu atteindre, par l'impôt nouveau, que les recettes du contribuable ayant réellement le caractère de revenu. Cette considération les amenait à rechercher si, dans les Landes, les coupes de pins étaient considérées comme revenus. Qu'entend-on par revenu? Si l'on s'en tient au sens littéral du mot, c'est ce qu'on retire annuellement d'un domaine, d'un emploi, d'une pension, d'une constitution de rente, d'un capital prêté, d'une valeur de bourse, etc., autrement dit, tous « les fruits civils ou naturels, tous les produits réguliers et périodiques que les choses donnent d'après leur destination et sans altération de leurs substance » (1).

En partant de cette définition, ils rappelaient que les pignadars ne sont, sauf le cas de la très grande propriété, soumis à aucun aménagement; qu'ils sont exploités principalement en vue de la production de la gemme et que les arbres sont abattus et exploités quand ils ne sont plus susceptibles d'une récolte de résine suffisamment rému-

(1) Article 582 du Code civil.

nératrice ou que des circonstances particulières incitent leur propriétaire à les réaliser.

En examinant en premier lieu le cas des pins d'éclaircissage, les réclamants n'osant se prévaloir d'un jugement du Tribunal civil de Mont-de-Marsan (24 mars 1910) leur refusant le caractère de fruits, reconnaissaient que la tendance générale est de considérer l'éclaircissage comme un acte de jouissance permis à l'usufruitier et de comprendre les pins en provenant comme des fruits. Ils acceptaient cette interprétation, consacrée par la dernière jurisprudence (Tribunal civil de Bazas, 7 mars 1911; Bordeaux, 28 mai 1912) adoptée dans le pays et admettaient qu'il y avait dans la vente de pins d'éclaircissage un élément du revenu susceptible d'être assujetti à l'impôt global.

Mais ils soutenaient qu'il devait en être autrement pour les coupes de pins « de place » dans lesquels ils voyaient des arbres de haute futaie non aménagée qui ne pouvaient constituer un revenu visé par la loi nouvelle.

Cette opinion s'appuyait sur le Code civil. Non soumis à des coupes réglées, ni à des aménagements, les gros pins ne pouvaient être assimilés à des fruits aux termes des articles 591 et 592 du Code civil et leur prix de vente ne pouvait être perçu à ce titre par l'usufruitier.

D'autre part, dans les règlements de comptes entre époux, toute coupe de pins de place faite pendant la communauté sur des propres était considérée comme une aliénation du capital et donnait lieu à une reprise au profit de l'époux propriétaire du pignadar.

Les propriétaires forestiers des Landes estimaient leur thèse comme étant à l'abri de toute critique tant à raison des principes de droit qui l'élevaient que de la constance

et de la fixité de la solution donnée pratiquement à cette question par les habitants du pays. Ils citaient un arrêt fort intéressant de la Cour d'appel de Paris (31 oct. 1901) confirmé par la Cour suprême, ainsi motivé : « Les coupes de pins adultes, quand elles se produisent, comme dans l'espèce, sur une partie importante de la propriété et sans aménagement prévu à l'avance, doivent être considérées comme ayant le caractère d'un démembrement de la propriété, d'une diminution ou d'une modification du capital et non celui de fruits ou de revenus. »

Cette conception juridique est en parfait accord avec la réalité des choses qui s'oppose d'ailleurs par une conséquence logique à ce que la transformation d'un capital forestier subisse un impôt établi uniquement sur le revenu. Toutefois, tout bon père de famille se garde bien d'envisager une coupe importante de bois comme une recette de l'année, destinée aux besoins d'une consommation normale. La somme produite par cette réalisation d'un vrai capital est consacrée à des emplois exceptionnels : établissements des enfants, extinction d'un passif familial, constructions ou grosses réparations et en l'absence de semblables nécessités à des économies qui feront l'objet d'acquisitions nouvelles ou de placements. Or le prix des arbres ainsi utilisé deviendra lui-même une valeur frugifère et produira un supplément de revenu qui supportera l'impôt établi par la loi du 13 juillet 1914.

Les propriétaires estimaient dès lors que cet impôt perçu sur la coupe de gros bois ferait un double emploi anticipé et évident avec la contribution de même nature que subirait plus tard, directement ou indirectement, cette valeur transformée. Examinant le cas, tout récent, de pins abattus par le cyclone, ils s'insurgeaient contre une aggravation de leur perte et protestaient contre l'as-

similation à un revenu de ce qui n'était qu'une destruction partielle de propriété causée par une force aveugle de la nature.

Quelle était la thèse opposée par l'Administration qui fut finalement reconnue par les Tribunaux administratifs? Tout d'abord le principe de l'imposition des coupes de pins fut maintenu dans les déclarations du revenu réel; mais il fut très justement admis que le propriétaire ne devait être imposé que pour la partie du prix de vente de ses bois représentant le croît moyen des pins depuis la mise en vigueur de l'impôt global sur le revenu.

Toutefois ce mode de taxation ne fut point fixé sans hésitation. Il ressort, en effet, d'un arrêté du Conseil de préfecture des Landes du 4 mars 1921 que le revenu taxable annuel devait être obligatoirement le revenu forfaitaire établi dans les règles fixées pour l'assiette de l'impôt foncier. Voici les raisons sur lesquelles se fondait cette décision :

« Considérant qu'il est conforme au texte et à l'esprit de la loi d'imposer annuellement le revenu des terres plantées en pins; que c'est ce système et ce système seul qui doit être suivi;

» Mais considérant que la détermination du revenu réel annuel est impossible, l'augmentation de valeur réalisée chaque année du fait de la croissance des arbres pins échappant pratiquement à toute contestation;

» Qu'il y a lieu, dès lors, d'évaluer ce revenu forfaitairement d'après les règles fixées pour l'assiette de l'impôt foncier; que c'est ce revenu forfaitaire qui doit être taxé à l'impôt sur le revenu;

» Que s'il y a lieu, pour les années précédentes, où les contribuables ont déclaré se placer sous le régime de la

taxation du revenu réel et où, en conséquence, ils ont échappé à l'impôt, l'Administration recouvrera les sommes dues, en vertu du droit de répétition prévu par l'article 17, § 2, de la loi du 15 juillet 1914. »

Ainsi le Conseil de préfecture des Landes constatant l'impossibilité d'évaluer exactement le revenu réel que le propriétaire réalisait chaque année sur ses bois, imposait le revenu forfaitaire résultant du cadastre; il rejetait la prétention de l'Administration de cotiser le propriétaire forestier sur le prix provenant des arbres coupés au cours de l'année.

Ce mode de taxation auquel la loi ne reconnaît qu'un caractère facultatif pour le contribuable ne tarda pas à être abandonné par le Conseil de préfecture des Landes qui adopta dans un arrêté du 20 mars 1924 la solution qui demeura définitivement acquise. A l'origine, l'Administration entendait imposer la totalité de la valeur des bois vendus dans le courant de l'année. Cette manière de faire ne sera logique que dans un avenir très lointain, lorsque seront réalisés des bois semés ou plantés depuis 1914. Mais pendant la période transitoire, il faut tenir compte de ce qu'une partie de la valeur des bois représente un revenu produit, sinon réalisé, avant la date d'application de l'impôt général sur le revenu. C'est ce qui a amené le Conseil de préfecture à ne retenir pour l'impôt qu'une fraction seulement du prix de la coupe, fraction dont le dénominateur était l'âge des bois et le numérateur le nombre d'années courues depuis 1915. Le produit de la coupe retenu pour l'impôt est le produit brut. Il ne doit pas être réduit des frais de garde, d'entretien et de repeuplement afférents aux pins abattus, depuis l'origine de la plantation. Ce contre quoi ont protesté les propriétaires à qui l'on ac-

cordait seulement le droit de déduire les dépenses, en général peu importantes, effectuées au cours des années d'application de l'impôt précédant la coupe. Voici le raisonnement du Conseil de préfecture sur cette question de détail :

« Considérant qu'aux termes de l'article 1^{er} du décret du 17 janvier 1917, le revenu net est constitué par l'excédent du produit brut effectivement réalisé... sur les dépenses effectuées en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu;

» Considérant que les dépenses doivent, aussi bien que les recettes, être déclarées dans l'année où elles sont effectuées;

» Qu'il résulte, semble-t-il, de l'instruction, que le sieur X... a fait état, dans sa déclaration, de toutes les dépenses afférentes pour l'année litigieuse à ses propriétés non bâties; qu'il est donc mal venu à réclamer de ce chef;

» Qu'il lui est seulement loisible de regretter que la non-rétroactivité de la loi du 15 juillet 1914 ne lui ait pas permis de tenir compte de toutes les dépenses que lui ont occasionnées, depuis l'origine, les plants de pins dont la coupe a eu lieu en 1918;

» Qu'il est vrai qu'il n'a été en droit de déduire de son revenu annuel que les dépenses effectuées par lui depuis l'application de la loi précitée; mais qu'il doit remarquer que le fisc n'a envisagé la croissance des pins, d'où provenait son revenu, que pendant la même période;

» Qu'il se peut, à la vérité, que, pour les parcelles en cause, les dépenses aient été plus faibles pendant chacune des années de ladite période que pendant les années de début des plantations ou semis;

» Qu'effectivement les propriétés forestières coûtent longtemps avant de rapporter, en entraînant les frais les

plus importants pendant les premières années; que, par suite, le sieur X... subit un préjudice certain; mais que l'état de la législation ne permet pas de le restituer contre ce dommage, à moins de faire pour les dépenses ce que l'Administration fait uniquement pour les recettes, c'est-à-dire de totaliser les dépenses effectuées pendant la vie entière des arbres, de diviser ce total par l'âge des pins et de déduire du revenu moyen retenu pour le calcul de l'imposition, cette dépense moyenne;

» Mais considérant que les dépenses étant fort anciennes et la comptabilité n'en ayant pas été tenue, on est incapable de les calculer; qu'il est donc prudent de s'en tenir au procédé qu'a adopté l'Administration, lequel est, d'ailleurs, conforme à la lettre de la loi... »

C'est, en effet, là une solution contraire à l'esprit de la loi et injuste en soi qu'a admise le Conseil de préfecture. Ce qui doit être taxé, c'est le revenu net : on atteint par la méthode de l'Administration le revenu brut moyen. En fait il n'y a aucune impossibilité à déterminer les frais de plantation et d'entretien d'un pignadar, toujours les mêmes pour la période d'avant-guerre, pendant laquelle ont été faites les plantations. Ils représentent une somme déterminée par hectare. N'est-ce d'ailleurs pas le mode d'évaluation auquel a recours l'Administration lorsqu'elle a déterminé le revenu cadastral servant de base à l'impôt foncier des propriétés boisées ?

Néanmoins ces difficultés font apparaître l'inconvénient de la recherche du revenu réel, que l'on n'obtient plus que par une méthode empirique et par la recherche d'un revenu moyen annuel imposable qui n'est lui-même qu'une sorte de forfait.

Ceci explique la faveur de la taxation suivant le revenu

forfaitaire qui présente aussi d'autres avantages : ce mode d'imposition est plus simple, le revenu cadastral étant fixe; il est inutile de tenir une comptabilité des dépenses engagées et des recettes. Par contre, en déclarant au fisc le revenu forfaitaire de sa forêt de pins, le propriétaire fait chaque année l'avance de l'impôt sur un revenu qu'il ne percevra que nombre d'années plus tard, lorsqu'il procédera à la coupe. On retrouve ici l'inconvénient existant dans l'assiette de l'impôt foncier des propriétés boisées, que ferait disparaître le système de l'annuité qui a été préconisé au cours de cette étude. Le revenu moyen qui est taxé en superposition par l'impôt global est, en effet, ce même revenu qui a été exagérément taxé à l'impôt foncier par la méthode de la moyenne arithmétique. Au point de vue particulier de l'impôt global sur le revenu, ce désavantage est corrigé par la progressivité rapide du taux de cette contribution. En effet, si le pignadar avait une certaine importance, le prix de vente des bois augmenterait considérablement, pour l'année de la coupe, le revenu total imposable, dont les fractions successives seraient atteintes par des taux de l'impôt de plus en plus forts; tandis que, au contraire, l'addition annuelle du revenu forfaitaire peu important du cadastre ne modifie pas sensiblement le total du revenu, lequel ne déborde pas sur une tranche supérieure affectée d'un taux d'impôt plus élevé.

La déclaration du revenu annuel forestier, d'après les données forfaitaires du cadastre, s'est donc généralisée et les discussions auxquelles a donné lieu la détermination du revenu réel de la forêt de pins n'ont plus qu'un intérêt théorique. Toutefois, pour admettre le principe de cette taxation, il a fallu reconnaître, avec l'Adminis-

tration, que le croît des arbres constitue bien un revenu, contrairement aux prétentions des propriétaires. Les deux arrêtés cités plus haut tendent tous deux à cette démonstration dans des termes identiques. L'arrêté du 4 mars 1921 s'exprime ainsi :

« Considérant que le produit des coupes de pins constitue un revenu et non un capital; qu'en effet, la croissance des pins offre le double caractère du revenu en général et spécialement du revenu de la terre, savoir : l'accroissement par l'effet du temps et le retour périodique;

» Qu'au premier point de vue, les terrains plantés en pins ne diffèrent pas des terres arables, sinon par le laps de temps pendant lequel le revenu continue à se développer, lequel dépasse l'année et peut être égal à plusieurs générations; que l'importance de ce revenu, par rapport au capital qui lui donne naissance, telle que la valeur du revenu bois dépasse à la longue celle du capital sol, tient précisément au fait qu'il représente des revenus accumulés pendant une longue période;

» Qu'au second point de vue, les pins, si on les laisse croître jusqu'à l'âge adulte, se reproduisent spontanément comme les autres fruits de la terre, par la germination des graines tombées sur le sol;

» Que si les arbres pins, qui sont un revenu, produisent eux-mêmes des revenus, on n'en saurait inférer qu'ils sont un capital; qu'on a toujours regardé comme des revenus les fruits de la terre dans leur ensemble — particulièrement les récoltes — sans distinguer entre les racines des plantes et les tubercules, entre la tige des céréales et les grains que porte cette tige;

» Que, par suite, l'accroissement des pins est, par nature, un revenu, lequel se réalise pécuniairement au moment de l'abatage des arbres;

» Considérant que, pour établir que le produit des coupes de pins — revenu par nature — ne constitue pas juridiquement un revenu, les requérants invoquent certains articles du Code civil et des décisions de la jurisprudence judiciaire en matière d'usufruit, de communauté matrimoniale et de répartition des bénéfices dans les sociétés par actions;

» Mais que ces textes sont étrangers au droit administratif qui est gouverné par des règles spéciales; qu'en outre, les dispositions dont il s'agit ont eu pour objet bien moins de déterminer, pour les cas et dans les espèces qu'elles visent, ce qui est revenu et ce qui est capital, que de fixer quels revenus doivent être attribués aux ayants droit de tout ordre dont le droit de jouissance est passager — mari, tuteur, usufruitier, actionnaire — et quels revenus, en raison de leur perception, à intervalles éloignés et irréguliers, doivent appartenir à ceux dont le titre est durable, tels que le propriétaire, ainsi que le prouve la distinction, faite par les articles 590 et suivants du Code civil, entre les bois aménagés et ceux qui ne le sont pas;

» Considérant, au surplus, qu'en matière d'impôt sur les successions, les Tribunaux judiciaires considèrent la croissance des pins comme un produit susceptible de servir de base à l'évaluation du capital imposable; qu'ils le regardent donc comme un revenu;

» Considérant enfin que le produit des coupes de pins a toujours été taxé comme revenu par l'impôt foncier; que c'est, en effet, sur le produit des coupes qu'est assis cet impôt; que ce qui est revenu au regard de l'impôt foncier ne saurait devenir capital au regard de l'impôt sur le revenu, l'impôt foncier étant un impôt sur le revenu comme l'impôt global, le revenu global atteint par l'im-

pôt général sur le revenu n'étant que la totalisation des revenus frappés par les impôts cédulaires;

» Considérant que, pour toutes les raisons ci-dessus exposées, les coupes de pins constituent un revenu; qu'il y a lieu, par suite, pour les contribuables, de comprendre ce revenu dans la déclaration de leur revenu global... »

Le raisonnement suivi par le Conseil de préfecture est logique et semble difficile à contredire. L'existence d'un revenu bois qui s'accumule jusqu'à la coupe résulte de la croissance des arbres et ne peut fiscalement être niée, puisqu'il constitue la matière de l'impôt foncier. S'il s'est élevé des discussions sur l'assiette et le calcul de ce dernier impôt, il n'a jamais été contesté dans son principe. Les propriétaires forestiers ont protesté de longue date contre le système fondé sur le revenu moyen arithmétique et réclamé sans succès d'ailleurs celui de l'annuité, mais à aucun moment le plus farouche défenseur de la forêt n'a soutenu que le croît des arbres de futaie ne constituait pas un revenu assujéti à l'impôt foncier; il doit donc être atteint de même par l'impôt global qui s'y superpose.

Les propriétaires forestiers landais fondaient leur opposition sur l'article 592 du Code civil : « L'usufruitier ne peut toucher aux arbres de haute futaie » sauf ceux dépendant de bois mis en coupes réglées et faisant l'objet de coupes périodiques sur toute leur étendue. Ils considéraient que les pins de place (le caractère de fruits ne pouvant être aujourd'hui contesté aux pins d'éclaircissage) sont des arbres de haute futaie; que le pignadar n'est pas aménagé; que les pins forestiers ne sont pas davantage, en règle générale, coupés régulièrement sur toute l'étendue de la forêt; puisque l'usufruitier jouit de toutes espè-

ces de fruit (art. 582 C. civ.), ils concluaient que le croît du pin de place n'était pas un fruit ou revenu.

Il importe pourtant d'observer tout d'abord que si le pignadar composé seulement de pins de place est, en général, le but de la sylviculture landaise, dans certaines régions où se pratiquent le jardinage, c'est-à-dire la coupe périodique sur toute la propriété des gros pins remplacés par des pins plus jeunes poussés à leur côté, l'usufruitier fait régulièrement siens les produits de ces coupes conformément à l'article 592, § 2, du Code civil.

Mais faut-il conclure que dans les autres cas de coupe d'arbres de haute futaie interdite à l'usufruitier on doit contester au croît du bois la qualification de revenu ? Il semble plutôt que le législateur, pour la perception de ce produit naturel, a voulu créer une restriction au droit de l'usufruitier. Il a voulu éviter l'appropriation arbitraire qu'un jouissant temporaire aurait pu réaliser à son profit, de sommes importantes provenant de la vente de gros bois, alors que le sol restant au propriétaire n'aurait conservé qu'une faible valeur. Il a voulu prévenir tout abus de cet ordre lorsqu'il s'agit d'une forêt non aménagée. Mais si la loi précise que l'usufruitier s'approprie tous les fruits, elle ne dit nulle part que ce qui n'est pas perçu par l'usufruitier n'est pas un revenu; le croît du bois est, en effet, un revenu qui n'est pas perçu par l'usufruitier, car il ne se détache pas périodiquement du fonds dont il augmente la valeur au profit du propriétaire. Le pin, comme toute autre essence d'arbre, poussé naturellement ou planté par la main de l'homme, est le produit spontané de la terre ou le résultat de la sylviculture. Son croît régulier est fonction du temps. Tout comme le croît des animaux, celui des végétaux est un fruit. Pourrait-il dé-

pendre du mode d'exploitation spécial au pignadar que le croît du bois ne soit pas un revenu, alors que dans une autre méthode de sylviculture : le jardinage, il en est incontestablement un, puisque l'usufruitier en profite ? Evidemment, non.

Il n'est pas davantage possible de dire qu'il y a simple augmentation du capital, comme cela peut se produire en cas de plus-value de titres cotés en bourse. Aucune assimilation n'est possible. Mais il y a analogie complète entre le croît des arbres et l'augmentation d'un capital confié à la Banque de France, avec la stipulation qu'il sera transformé en titres de rentes sur l'Etat, dont les arrérages eux-mêmes connaîtront d'office le même emploi au fur et à mesure de leurs échéances. C'est cette incorporation incessante du revenu au capital qui a amené les réclamants à commettre l'erreur de soutenir que le croît du bois n'est pas un revenu.

La solution donnée par le Conseil de préfecture n'est plus depuis longtemps d'ailleurs contestée, elle a fixé le principe de l'assujettissement du croît du bois à l'impôt global; aujourd'hui les propriétaires déclarent le revenu foncier forfaitaire de leurs forêts comme élément foncier de leur revenu global.

CHAPITRE IX

LA FORET DE PINS ET L'ENREGISTREMENT

Les revendications fort anciennes, précisées et appuyées ces dernières années par les organismes de défense forestières et les parlementaires, ont amené les pouvoirs publics à envisager, puis à réaliser, un régime de faveur au profit des forêts pour l'application des droits de mutation entre vifs. Cette question intéresse particulièrement la région landaise, qui comprend le massif forestier le plus étendu de France. Il est donc utile d'apprécier les possibilités d'application des mesures qui viennent d'être décidées par la loi du 16 avril 1930 dans son article 15, établissant de nouveaux droits réduits pour l'enregistrement des ventes de forêts.

La volonté du législateur de protéger la propriété boisée s'était déjà manifestée dans le passé. La lutte contre le déboisement est apparue de tout temps comme une nécessité à cause de l'heureuse influence qu'exercent les massifs boisés sur le climat, le régime des pluies et des vents, l'hydrographie de la région. Il est aussi nécessaire pour un pays de posséder une réserve importante de bois d'œuvre pour ne pas être indéfiniment tributaire de l'étranger.

Malheureusement, il semblait exister dans le régime de droit commun fiscal une prime au déboisement. Le propriétaire d'une forêt devait, en effet, acquitter le droit propor-

tionnel de mutation, ramené à 12 p. 100, majoré actuellement de la taxe de première mutation. Par contre, le marchand de bois qui achetait, en vue de les couper, des bois sur pied n'avait à payer, par suite de la forme commerciale dans laquelle est usuellement réalisé ce genre de vente, aucun droit de mutation à l'enregistrement. Il arrivait qu'un propriétaire pouvait trouver un prix plus élevé de ses bois seuls que de sa propriété entière par suite du peu de valeur du sol et de l'importance des droits de mutation immobilière. Le résultat était que, dans de nombreux cas, les forêts étaient exploitées avant l'âge.

Il a d'abord été proposé, pour réduire les droits de vente, de distinguer la valeur du fonds de la valeur du bois et de ne percevoir sur cette dernière que le droit de mutation des récoltes sur pied, soit 3,30 p. 100, et de faire payer ce même droit, qu'il y ait vente du sol et des bois, ou seulement vente des bois. Cette solution n'a pu être adoptée; l'assimilation des bois sur pied à une récolte était évidemment osée. Il n'était pas davantage possible de les considérer comme meubles, lorsqu'ils sont vendus avec le fonds, pour leur appliquer un tarif moins élevé. Les bois sont, en effet, immeubles tant qu'ils sont attachés au sol ou tout au moins tant qu'ils n'ont pas fait l'objet d'une vente séparée, les rendant meubles par anticipation.

Il est donc apparu plus logique de maintenir le principe de la perception du droit de mutation immobilière, mais en le réduisant considérablement. L'article 15 de la loi du 16 avril 1930 fixe cette réduction aux trois quarts, de sorte que maintenant l'acheteur d'une forêt ne doit plus acquitter qu'un droit de 3 p. 100 au lieu de 12 p. 100, sans préjudice, bien entendu, de la taxe de première mutation, qui est aujourd'hui de 3 p. 100. Mais la loi subordonne ce

régime de faveur à des conditions qui doivent assurer le but qu'elle poursuit : favoriser la conservation des forêts et les préserver des exploitations déréglées.

La loi du 16 avril 1930 fixe ainsi les conditions du nouveau régime, il faut :

« 1° Que l'acte constatant l'acquisition ou la donation soit appuyé d'un certificat délivré sans frais par le service des eaux et forêts, attestant que les bois et forêts acquis ou donnés sont susceptibles d'aménagements ou d'exploitation régulière;

» 2° Qu'il contienne l'engagement, par l'acquéreur ou le donataire, pour lui et ses ayants cause, de soumettre pendant trente ans les bois et forêts, objet de la mutation, à un régime d'exploitation normale qui sera déterminé par un décret.

» En cas d'infraction aux règles de jouissance qu'il aura pris l'engagement de suivre, l'acquéreur, le donataire ou leurs ayants cause seront tenus d'acquitter à première réquisition le complément de droit de mutation ou de donation et, en outre, un droit supplémentaire égal à la moitié de la réduction consentie. »

Les modalités du contrôle prévu par la loi ont été fixées par décret du 28 juin 1930, qui précise dans quelles conditions peuvent être faites les coupes de bois et prescrit les travaux de reboisement. Dans la région landaise, l'application du nouveau tarif a rencontré une grande faveur. En effet, la forêt de pins a un mode d'exploitation résultant d'un usage constant et il y est particulièrement commode de demander à l'officier local des eaux et forêts l'établissement d'un règlement permettant au propriétaire de procéder, sans autorisations spéciales, aux coupes prévues. Dans ces règlements il est prescrit que la coupe rase

d'un pignadar soumis au régime spécial ne peut avoir lieu avant l'âge de 50 ans. Cette coupe rase doit être suivie d'un reboisement dans le délai maximum de cinq années.

Cette intervention de l'Etat dans le régime de la propriété particulière est apparue à certains comme un inconvénient de nature à réduire la portée pratique de la réforme. Le propriétaire sera-t-il enclin à accepter la servitude que paraît constituer l'immixtion de l'Administration dans la conduite de sa forêt ? On peut d'ores et déjà, en ce qui concerne la forêt de pins, répondre affirmativement.

Tout d'abord l'institution d'un tarif aussi sérieusement réduit mettra les divers acheteurs éventuels d'une propriété boisée, propriétaires, capitalistes ou négociants, sensiblement sur le même pied. La concurrence devra pouvoir jouer dans de meilleures conditions pour le plus grand profit du propriétaire forestier; en élevant les possibilités des acheteurs de forêt non-commerçants dans une aussi sensible proportion, la loi tend à donner automatiquement une plus-value de près de 10 p. 100 à la propriété boisée.

Le bienfait résultant de ces avantages n'est pas contrarié par la nécessité du contrôle imposé par la loi. En effet, la nature et l'évolution particulière de la forêt de pins rendent supportable ce droit de regard de l'Administration, qui n'a d'ailleurs pour but que d'imposer au propriétaire une gestion de bon père de famille. L'interdiction de couper les bois avant un âge déterminé concorde avec l'intérêt du propriétaire, le pin étant un arbre frugifère en ce sens qu'il produit de la résine et que l'on n'a aucun intérêt à couper prématurément, alors qu'il est en pleine production.

L'intérêt que présente pour le pays ce nouveau régime des droits de mutation des forêts s'accroît encore au point de vue général, si l'on considère qu'en augmentant les facilités d'achat des propriétaires fonciers ou des capitalistes, au regard des négociants ou des industriels, la loi fiscale a atteint dans une certaine mesure le but visé par le législateur : diminuer le déboisement et favoriser le reboisement.

CHAPITRE X

REGIME FISCAL DES SOCIETES DE GESTION FORESTIERE

Parallèlement à la lutte qu'ils menaient contre la déforestation du pays en revendiquant la réduction des droits de mutations entre vifs des immeubles boisés, les groupements de défense sylvicole s'efforçaient d'obtenir des mesures législatives destinées à faciliter la formation de sociétés forestières.

La question n'est pas particulière aux forêts de pins, mais elle mérite néanmoins d'être traitée ici, car ces sociétés constitueraient, pour l'exploitation de la région landaise, un système excessivement souple et présentant de sérieux avantages pour la mise en valeur du pays. N'y a-t-il pas intérêt à favoriser l'éclosion de sociétés qui, en groupant la propriété et l'industrie, favoriseraient, par exemple en la période difficile actuelle, l'écoulement de bois vers les papeteries locales ? C'est aussi un moyen d'encourager la conservation de la forêt. Des techniciens autorisés l'ont démontré de façon irréfutable⁽¹⁾.

En effet, la lenteur des évolutions de la forêt, l'attente de son exploitation qui dépasse souvent la vie humaine destinent la forêt à la propriété collective; ce qu'un

(1) Notamment M. Duthilloz et M. R. Pallu, inspecteur des eaux et forêts, dans son rapport au Congrès international sylvicole de Rome avril 1926.

homme seul ne peut réaliser, une société peut l'entreprendre. Les frais de reboisement d'un terrain inculte dépassent souvent les possibilités d'un seul propriétaire. Sous la forme sociale, il est possible à ceux qui recherchent ce mode de placement à longue échéance d'acquérir des terrains, d'y planter des arbres sans épuiser toutes leurs ressources présentes; la mise en société d'une forêt favorise sa conservation, évite les morcellements; elle permet une meilleure exploitation et pousse au bon entretien des bois, une société pouvant s'assurer plus facilement le concours des spécialistes forestiers dont les conseils peuvent assurer un meilleur rendement de la propriété boisée.

La généralisation des sociétés de gestion forestière présente en outre l'avantage de permettre à la forêt de doubler le « cap des successions » ⁽²⁾ passage particulièrement difficile à franchir sans provoquer indirectement le déboisement lorsque l'héritage se compose de propriétés forestières. Pour acquitter les droits de mutations par décès sur la succession immobilière de leur auteur, les héritiers doivent ou pratiquer une vente de bois sur pied ou aliéner une partie de leur domaine dont l'acquisition tente principalement des marchands de biens ou des négociants en bois avisés. Dans ce cas encore le résultat est la coupe prématurée des arbres permettant, par la vente séparée du sol nu, la réalisation rapide de l'affaire.

Au contraire, la société de gestion forestière évite à l'intéressé une vente souvent précipitée et désavantageuse. A la vente de la propriété ou de ses arbres est substituée la vente d'actions ou de parts, plus commodément réali-

(2) M. Duthilloy, directeur général de l'Association nationale et industrielle du bois. Rapport à la Commission de législation forestière.

sables à une valeur normale au profit des autres associés ou même de tiers s'intéressant au domaine.

De même le partage peut toujours s'en faire commodément : les héritiers ne sont plus dans l'obligation de démembrer et déboiser la forêt pour sortir de l'indivision et acquitter leurs charges fiscales.

Malheureusement cette institution propre aux intérêts forestiers du pays est insuffisamment favorisée au point de vue fiscal. La constitution de la société est onéreuse, et en cours de fonctionnement elle a la charge des lourds impôts frappant les sociétés par actions possédant des immeubles. Tout d'abord les frais de formation s'élèvent à 3 p. 100 outre 2,40 p. 100 pour le droit de transcription sur le montant des apports immobiliers. Les cessions de parts sociales s'enregistrent au droit de 1,08 p. 100. Les sociétés doivent timbrer leurs actions (0,5 ou 1 p. 100 sur le capital); la même mesure s'applique aux obligations. Tous les titres supportent aussi la taxe de transmission lorsqu'ils sont au porteur (0,25 p. 100 par an de la valeur du titre) et dans tous les cas la taxe sur le revenu de la loi du 29 juin 1872 (aujourd'hui 16 p. 100). Toutes ces taxes existent sans préjudice des impôts directs acquittés par la société comme par tout particulier (impôt foncier, impôt sur les bénéfices agricoles dans le cas d'exploitation de pignadar). Cela forme un ensemble très lourd à supporter.

Quels sont donc les avantages dont profitent dès à présent les sociétés ayant seulement en vue le reboisement (Loi du 31 décembre 1921) ? Elles sont dispensées de tous droits de timbre et d'enregistrement lors de leur constitution lorsque leurs statuts sont approuvés par le ministre de l'Agriculture. Il est nécessaire d'étendre cette faveur à toutes les sociétés qui ont pour objet, en dehors de

toute entreprise commerciale, l'exploitation, la gestion exclusivement agricole des forêts; ces sociétés devraient, comme les sociétés de reboisement, bénéficier de l'exemption de la taxe de timbre sur leurs titres ou certificats tant qu'il n'y a pas de répartition de dividendes.

Les sociétés de reboisement et à plus forte raison les simples sociétés de gestion forestière sont aussi astreintes au paiement de la taxe sur les biens de mainmorte. Cet impôt supplée pour les personnes morales à la taxe de mutation entre vifs et par décès sur les immeubles; elle se monte aujourd'hui au principal de la contribution foncière multiplié par le coefficient 0,864; elle frappe non pas une faible partie de l'avoir social, comme pour les sociétés commerciales, mais la totalité des biens, puisque les biens de la société forestière sont constitués uniquement d'immeubles. Le dégrèvement de la taxe de biens de mainmorte est pourtant justifié dans ce cas, puisque les défenseurs des sociétés forestières sont unanimes à proposer la forme nominative obligatoire pour les actions ou parts. La taxe de biens de mainmorte fait ainsi double emploi avec les droits de transfert et de mutation par décès auxquels ne peuvent échapper les titres représentant uniquement une parcelle de capital immobilier.

Enfin l'obstacle peut-être le plus sérieux opposé au développement des sociétés de reboisement et des sociétés de gestion forestière est la perception de l'impôt sur le revenu institué en son principe sur tout bénéfice distribué par une société depuis la loi du 29 juin 1872. Il est indispensable pour l'avenir de ces sociétés que cette taxe ne leur soit pas appliquée. Le dividende que reçoit un sociétaire représente une portion du revenu foncier de la forêt; ce revenu est déjà imposé au nom de la société au titre de

l'impôt foncier des propriétés non bâties; avec cette précision qu'en matière forestière le contribuable fait l'avance de l'impôt jusqu'au jour souvent lointain où il perçoit le fruit de son placement forestier, au moment de la coupe des arbres. La taxe sur le revenu fait donc double emploi avec l'impôt foncier par le simple fait de l'existence d'une société répartissant le revenu foncier. Dans le cas particulier de la forêt de pins, elle fait aussi double emploi avec l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole applicable au pignadar. Il n'est pas douteux que si l'on veut favoriser la création des sociétés forestières, il est nécessaire d'atténuer la rigueur de cette contribution.

Etant donnés la nature non commerciale des sociétés de gestion forestière et leur caractère d'intérêt agricole, il semble équitable de les faire bénéficier d'un régime de faveur tendant à placer au point de vue fiscal l'exploitation des forêts par des sociétés sur le même plan que l'exploitation particulière. Le propriétaire forestier également imposé dans ces deux cas rechercherait, en raison d'avantages nombreux, la forme de gestion collective, et le développement des sociétés forestières qui en résulterait assurerait, mieux que toutes autres mesures, le reboisement et la conservation des forêts et justifierait, au point de vue général, les dégrèvements réclamés (3).

(3) Il a été déposé, en 1931, sur le bureau du Sénat, par M. Le Trocquer, sénateur, un projet de loi fixant le régime des sociétés de gestion forestière et supprimant notamment la taxe de mainmorte et la taxe sur le revenu qui les frappent actuellement.

CONCLUSION

A l'issue de l'étude des questions fiscales intéressant la région forestière landaise, on doit faire cette réflexion : les textes en vigueur justifient, malgré l'opposition qu'ils ont provoquée, l'application des nouveaux impôts telle qu'elle est faite par l'Administration. Bien des points litigieux ont été élucidés et les controverses les plus passionnées sont aujourd'hui résolues définitivement en faveur du fisc.

Il apparaît toutefois que la juxtaposition de l'impôt foncier et de l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole n'a pas encore été équitablement résolue. Le système actuel est à modifier et seule une loi peut y pourvoir. Certains ont préconisé une cédula spéciale pour les bénéfices de la production résinière. Il ne paraît pas opportun d'instituer, sans grande utilité d'ailleurs, un régime spécial n'intéressant qu'une faible partie du territoire, ce qui détruirait l'harmonie de notre régime fiscal. La réforme à attendre peut se faire plus simplement, ainsi qu'il a été expliqué aux I^{er} et II^e chapitres. Mais elle est essentielle, car le régime actuel constitue une anomalie et une injustice aggravée, ainsi qu'il a été vu, par le calcul erroné du revenu foncier par la moyenne arithmétique.

L'imposition des Sociétés coopératives de distillation de résine à la taxe sur le chiffre d'affaires n'a plus qu'un intérêt rétrospectif, puisque cette taxe n'existe plus depuis la

loi du 15 juillet 1930. Il ne reste qu'à liquider un passé très lourd et il faut souhaiter que les Sociétés coopératives de produits résineux profitent de larges remises que commandent les circonstances. La taxe unique sur les produits résineux, qui a remplacé l'impôt sur le chiffre d'affaires, ne satisfait pas les coopérateurs; ils attendent que soit fixé le statut des sociétés coopératives agricoles au rang desquelles, quoi qu'il ait été dit et décidé, il est difficile de ne pas placer les sociétés coopératives de distillation de résine, telles qu'elles fonctionnent dans les Landes. La question est importante pour cette région où la coopération s'est développée avec l'espoir d'être favorisée comme partout par l'Etat.

Enfin, les pouvoirs publics devraient porter leur bienveillante attention sur le régime fiscal des sociétés de gestion forestière. Soucieux de favoriser la conservation de nos massifs boisés, le législateur doit persévérer dans la voie des réductions d'impôt annoncée par l'article 15 de la loi du 16 avril 1930, relative aux droits de mutation. Il peut, dans le même esprit, étendre aux taxes supportées par ces sociétés les exonérations réclamées. Cette mesure de faveur est nécessaire à la vie des sociétés de gestion forestière dont l'idée est récente, mais dont le développement serait de la plus grande utilité pour la région landaise.

Aujourd'hui, les conflits nombreux et variés qui ont dressé les contribuables contre le fisc sont bien près d'être apaisés. Il était difficile de résoudre rapidement toutes les difficultés résultant de l'application des nouveaux impôts. La polémique touche à sa fin, et il faut s'en féliciter; certaines réformes sont encore nécessaires pour assurer l'adaptation du nouveau régime fiscal et donner au contri-

buable cette impression d'équité et de juste répartition qui a la vertu de rendre supportables les impôts les plus lourds. La seule consolation du contribuable n'est-elle pas de savoir qu'il paie ce qu'il doit suivant la loi, mais rien de plus. Dans les Landes, où la fiscalité fut à certains moments rigoureuse, les discussions souvent exacerbées du passé ne doivent demeurer qu'à l'état de mauvais souvenir devant la réalité prochaine d'un régime fiscal amélioré et unanimement accepté.

VU : *Le Doyen,*
J.-G. FERRON.

VU, BON A IMPRIMER :
Le Président,
J.-G. FERRON.

VU ET PERMIS D'IMPRIMER :
Bordeaux, le 4 juin 1932.
Le Recteur de l'Académie,
F. DUMAS.

Les visas exigés par les règlements ne sont donnés qu'au point de vue de l'ordre public et des bonnes mœurs. (Délibération de la Faculté du 12 août 1879.)

ANNEXE

I. — PROPOSITION DE LOI REDIGEE LE 15 AVRIL 1932 PAR L'ASSOCIATION NATIONALE DU BOIS

ARTICLE PREMIER.

L'article 26 de l'Instruction ministérielle du Ministre des Finances, du 31 décembre 1908, visé à l'article 2 de la loi du 29 mars 1914, est abrogé et remplacé par la présente loi.

ART. 2.

Le revenu des propriétés forestières est déduit du produit des coupes ramené à l'annuité susceptible de constituer, au taux de 3 p. 100, ce produit à l'âge normal de l'exploitation.

ART. 3.

Un arrêté ministériel réglera les conditions d'application de la présente loi.

II. — PROPOSITION D'ARRETE MINISTERIEL EN EXECUTION DE CETTE LOI, PROPOSEE PAR L'ASSOCIATION NATIONALE DU BOIS

En vue de l'application de la loi du ... le contrôleur et les classificateurs choisissent, pour chaque nature de bois, celles des ventes qui concernent les coupes correspondant le mieux à la productivité moyenne, soit de l'ensemble des bois de la catégorie envisagée, si tous peuvent être rangés dans une même classe, soit de chacune des classes établies pour cette nature de propriété, s'il en a été fait plusieurs.

Ils recherchent, d'autre part, l'âge moyen des bois compris dans ces ventes, en faisant une distinction entre les taillis et les futaies lorsqu'elles coexistent.

Ils calculent pour chaque classe le revenu moyen annuel par hectare sur l'ensemble des coupes prises comme éléments d'évaluation en appliquant le principe des annuités par la formule suivante :

$$a = \frac{p}{d} \times c$$

a étant le revenu moyen annuel augmenté, le cas échéant, de la valeur des éclaircies préliminaires;

p étant le prix de vente des coupes ramené à l'hectare;

d étant la périodicité, c'est-à-dire le nombre d'années au bout duquel la coupe repasse sur le même point;

c étant le coefficient $\frac{n}{(1+t)^{n-1}}$ dans lequel :

t est le taux;

n âge moyen des bois.

Au taux adopté de 3 p. 100, *c* est égal à :

Age moyen des bois exploités.	Valeurs correspondantes de <i>c</i> .	Age moyen des bois exploités.	Valeurs correspondantes de <i>c</i> .
10	0,85	60	0,35
15	0,78	65	0,32
20	0,72	70	0,29
25	0,66	75	0,26
30	0,60	80	0,24
35	0,55	85	0,22
40	0,51	90	0,20
45	0,47	95	0,18
50	0,43	100	0,16
55	0,39		

Ils retranchent du revenu annuel les frais d'entretien, de gestion, de garde, de repeuplement, et obtiennent ainsi le revenu net moyen à l'hectare.

Dans les communes où la contenance des bois est peu importante, et où, par suite, les éléments d'appréciation directe font défaut, le contrôleur et les classificateurs déterminent le revenu moyen à l'hectare des terrains boisés, en les calculant par analogie avec celui des bois comparables des communes ou départements voisins.

BIBLIOGRAPHIE

ALLIX. — *Traité*, 1931.

Bulletin du Comité forestier du Sud-Ouest. — Années 1926 à 1931.

DALLOZ. — Répertoire pratique. V° *Usufruit*.

GUYOT. — Cours de droit forestier, 1909-1910.

MEAUME. — Commentaire du Code forestier, 1884.

LÉON LACOUR et Jacques BOUTERON. — Précis de droit commercial, 1925.

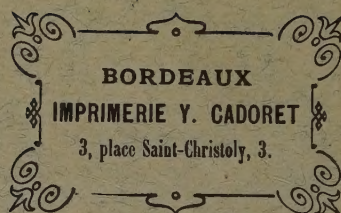
LARROQUETTE. — Les Landes de Gascogne et la forêt landaise, 1924.

POUDENX. — Essai sur la condition juridique du résinier, 1927.

REVUE DES EAUX ET FORÊTS. — Evaluation de la propriété forestière, 1909.

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
INTRODUCTION	5
CHAPITRE I. — <i>L'impôt foncier et la forêt de pins</i>	12
CHAPITRE II. — <i>L'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole du pignadar</i>	39
CHAPITRE III. — <i>Condition fiscale du résinier</i>	68
CHAPITRE IV. — <i>L'adjudicataire de gemmage et l'impôt</i>	74
CHAPITRE V. — <i>La distillation de la résine par le propriétaire forestier et la contribution des patentes</i>	80
CHAPITRE VI. — <i>Le producteur distillateur de résine et les impôts commerciaux</i>	85
CHAPITRE VII. — <i>Situation fiscale des Sociétés coopératives de distillation de résine</i>	101
CHAPITRE VIII. — <i>La forêt de pins et l'impôt général sur le revenu</i>	123
CHAPITRE IX. — <i>La forêt de pins et l'Enregistrement</i>	141
CHAPITRE X. — <i>Le régime fiscal des Sociétés de gestion forestière</i>	146
CONCLUSION	151
ANNEXE	155
BIBLIOGRAPHIE	157



BORDEAUX

IMPRIMERIE Y. CADORET

3, place Saint-Christoly, 3.